

L'ÉVOLUTION
DE
L'IMPOT PROGRESSIF
EN
MATIÈRE DE TAXES SUCCESSORALES
ET
LES SANCTIONS DE CET IMPOT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue le jeudi 6 Février 1919 à 1 heure 1/2

PAR

Gabriel FÉNOLHAC

RÉDACTEUR AU CONTENTIEUX

DE LA COMPAGNIE DES CHEMINS DE FER DE L'EST

Président : M. FERNAND FAURE

Suffragants : { MM. WAHL } Professeurs
{ — JÈZE }

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT, 14

1919

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

L'ÉVOLUTION DE L'IMPOT PROGRESSIF

EN

MATÈRE DE TAXES SUCCESSORALES

ET

LES SANCTIONS DE CET IMPOT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Soutenue le jeudi 6 Février 1919 à 1 heure 1/2

PAR

Gabriel FÉNOLHAC

RÉDACTEUR AU CONTENTIEUX

DE LA COMPAGNIE DES CHEMINS DE FER DE L'EST

Président : M. FERNAND FAURE

*Suffragants : { MM. WAHL } Professeurs
 { — JÈZE }*

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT, 14

1919



A MA MÈRE



Digitized by the Internet Archive
in 2026

BIBLIOGRAPHIE

- Leroy-Beaulieu.** — Traité de la Science des Finances (2 vol., 7^e éd. 1912).
- Colson.** — Cours d'Économie politique (1904).
- Stourm,** — Le Budget (7^e éd. 1913).
- — Systèmes généraux d'impôts (3^e éd. 1912).
- Dictionnaire** des droits d'Enregistrement (4^e éd. 1907-1909).
- Maguéro.** — Traité alphabétique des droits d'Enregistrement (2^e éd. 1909-1911).
- Garnier.** — Répertoire général de l'Enregistrement (7^e éd. 1890-92).
- Besson.** — La réforme fiscale des successions (2^e éd. 1902).
- Hugot.** — Les tarifs successoraux d'après la législation nouvelle (1910).
- Petit.** — Manuel pratique et formulaire des déclarations des successions (2^e éd. 1911).
- Scheyven.** — Traité des droits de succession : France. — Belgique. — Pays-Bas. — Luxembourg (1912).
- Sirvin.** — Traité théorique et pratique du droit de contrôle de l'Enregistrement sur les actes et déclarations des parties (1907).

Naquet. — Traité des droits d'Enregistrement (1839).

Wahl. — Traité de droit fiscal (1902 1906).

Guilhot. — Manuel de droit fiscal (3^e éd. 1912).

Dublineau. — Traité des droits d'Enregistrement (1914).

Dalloz. — Code de l'Enregistrement.

Articles spéciaux publiés dans :

La Revue Politique et Parlementaire.

La Revue de Science et Législation financières.

Le Journal des Economistes.

La Revue d'Economie politique.

La Revue des Sciences politiques.

Le Bulletin de Statistique et de Législation comparée, du
Ministère des Finances.

Revues spéciales à l'Enregistrement :

Revue de l'Enregistrement (MAGUÉRO).

Journal de l'Enregistrement, continuant le Dictionnaire
de l'Enregistrement.

Répertoire périodique de l'Enregistrement (GARNIER).

Journal Officiel, — Documents parlementaires pour la prépa-
ration des lois récentes.

Gaston Jèze. — Articles publiés dans *L'Action Nationale*, nu-
méro du 25 septembre 1918 : Les Impôts de guerre en France
sont-ils démocratiques ?

L. Paul-Dubois. — Articles publiés dans *La Revue des Deux-
Mondes*, numéro du 15 octobre 1918 : L'Effort fiscal de la
France.

Kellersohn et Murat. — Code des nouveaux impôts.

L'ÉVOLUTION DE L'IMPOT PROGRESSIF

EN MATIÈRE DE TAXES SUCCESSORALES

ET LES SANCTIONS DE CET IMPOT

INTRODUCTION

Nous nous proposons dans ce travail d'étudier le tarif des droits de succession en France depuis la Révolution française et de suivre, avec les mouvements de la législation, l'évolution qui a fini par substituer l'impôt progressif à l'impôt proportionnel.

Le point de départ de la législation, dont nous étudierons le développement successif, se trouve dans la loi du 22 frimaire an VII; le point d'arrivée est pour le moment la loi du 31 décembre 1917, qui a accentué la progression; mais l'étape décisive de cette évolution est la loi du 25 février 1901, qui a marqué d'une façon probablement définitive l'orientation du législateur contemporain. Avec la loi de 1901, l'impôt progressif s'est trouvé complètement substitué à l'impôt proportionnel relativement aux mutations par décès.

La loi du 31 décembre 1917 a élevé sensiblement le tarif progressif qui avait été adopté en 1901 et rien ne permet de présager un retour à l'impôt proportionnel, qui a été si

longtemps considéré comme le type idéal d'impôt en matière d'enregistrement comme dans les autres branches de l'administration fiscale.

Les raisons qui militent en faveur de l'impôt progressif sont faciles à comprendre. A mesure que l'État a assumé des charges sociales plus lourdes, qu'il a développé son action, il s'est trouvé en face de dépenses nouvelles, il lui a donc fallu également des ressources plus étendues, et l'impôt progressif, à raison de l'importance de son rendement, a paru de nature à alimenter suffisamment les recettes de l'État.

Depuis le début de la guerre de 1914, l'aggravation prodigieuse des charges fiscales semble avoir consolidé d'une manière définitive le recours à l'impôt progressif, car les problèmes financiers en face desquels se trouve l'État, ne peuvent être résolus que par l'emploi de moyens fiscaux très énergiques. Le chiffre des dépenses annuelles du budget sera, après la guerre, au moins le double, peut-être plus, de celui qu'il atteignait avant le début des hostilités. Un chiffre de dépenses aussi considérable ne saurait être couvert que par un prélèvement sans cesse plus fort, opéré sur les revenus des particuliers, et ici encore l'impôt progressif apparaît bien comme l'instrument le plus propre à réaliser ces prélèvements désormais indispensables au budget de l'État. Aussi est-ce dans la voie de l'impôt progressif que sont résolument entrées les lois les plus récentes sur le régime fiscal des successions : les lois du 25 février 1901, du 30 mars 1902 et du 31 décembre 1917.

Ce n'est pas à dire cependant que l'impôt progressif ne soulève pas de vives critiques, on peut lui reprocher notamment d'opérer un prélèvement trop considérable sur l'actif héréditaire laissé par le défunt. Si la majeure partie de la succession est absorbée par le fisc, n'est-ce pas de la part du législateur, porter un coup fatal à l'esprit d'épargne et au rôle que joue l'initiative individuelle dans la formation et l'extension des capitaux ? n'est-il pas à craindre que, si la progression s'accroît encore, la matière imposable se raréfie et que par suite les prévisions du législateur se trouvent déjouées ?

Cependant personne n'ose plus guère défendre la cause de l'impôt proportionnel, car les partisans de cet impôt paraissent, à tort ou à raison, suspects de tendances réactionnaires. On considère généralement aujourd'hui que le retour à l'impôt proportionnel serait un mouvement rétrograde, contraire à la conception de la justice fiscale dans les démocraties modernes et surtout préjudiciable au Trésor dont il ne saurait désormais satisfaire les besoins toujours croissants.

Le principe de l'impôt progressif n'en reste pas moins discutable en lui-même et nous devons examiner, sommairement au moins, les arguments présentés par ses partisans et les objections formulées par ses adversaires notamment en matière de succession.

L'historique du sujet permet d'ailleurs d'apercevoir l'attachement que le législateur a montré depuis plus d'un siècle pour l'impôt proportionnel, dont la légitimité paraît

sait hors de discussion aux hommes de la Révolution. Paris nous examinerons la substitution de l'impôt progressif à l'impôt proportionnel, et la mise en œuvre de la progression par la loi de 1901 et les lois ultérieures.

Nous suivrons le plan que voici :

1^{re} Partie

Comparaison des deux systèmes d'impôts. Histoire et évolution de l'impôt progressif.

2^e Partie

Les sanctions établies par le législateur pour assurer le recouvrement de l'impôt progressif.

PREMIÈRE PARTIE

COMPARAISON DES DEUX SYSTÈMES D'IMPOTS. HISTOIRE ET ÉVOLUTION DE L'IMPOT PROGRESSIF

La première partie sera divisée en quatre chapitres :

1^{er} Chapitre. — Comparaison de l'impôt proportionnel et de l'impôt progressif en matière de succession.

2^e Chapitre. — L'application de l'impôt proportionnel. La loi du 22 frimaire an VII et les lois postérieures jusqu'à la fin du XIX^e siècle.

3^e Chapitre. — L'application de l'impôt progressif. Sa création par la loi du 25 février 1901 et son extension par les lois ultérieures (30 mars 1902, 8 avril 1910, 31 décembre 1917).

4^e Chapitre. — L'impôt progressif sur les successions en législation comparée.

CHAPITRE PREMIER

COMPARAISON DE L'IMPÔT PROPORTIONNEL ET DE L'IMPÔT PROGRESSIF EN MATIÈRE DE SUCCESSION

L'impôt sur les successions a gardé pendant une longue période de temps, depuis la Révolution française jusqu'à 1901, le caractère proportionnel. La progressivité ne lui a été substituée qu'à une date toute récente. Un système d'impôt qui a persisté pendant plus d'un siècle n'a dû évidemment la longueur de son existence qu'à des qualités intrinsèques incontestables et il ne saurait être condamné à priori. Quels sont donc les avantages et les inconvénients respectifs des deux catégories de taxes : proportionnelle et progressive ?

Il importe d'abord de définir les termes d'impôt proportionnel et d'impôt progressif.

L'impôt est proportionnel quand il prélève sur les valeurs imposées une fraction constante, par exemple 3 0/0, quel que soit le montant de la masse sur laquelle est opéré le prélèvement. Le prélèvement reste constant, sans se préoccuper du chiffre plus ou moins considérable de la fortune soumise à l'impôt.

Au contraire, l'impôt est dit progressif quand il prélève sur les valeurs assujetties une taxe d'autant plus forte que

les facultés des contribuables sont plus importantes. Ce n'est plus, comme avec l'impôt proportionnel, une fraction constante, mais il s'agit d'une fraction croissante avec l'extension de la valeur imposable.

M. Seligman (*l'Impôt progressif en théorie et en pratique*, 1894, Traduction de M. Suret) a dit que l'impôt proportionnel augmente par accroissement proportionné, le taux restant le même; au contraire, avec l'impôt progressif, l'impôt augmente par accroissement du taux qui s'élève avec l'importance de la matière taxée.

On a dit encore que l'impôt est proportionnel quand le rapport mathématique entre le montant de l'impôt et celui de la matière imposée demeure invariable. Au contraire l'impôt est progressif quand ce rapport mathématique augmente avec la masse imposable, l'impôt représentant une fraction toujours plus forte de cette masse imposable (Marcel Moye, *Précis de législation financière*, 5^e édition, 1917, p. 63; voir également : Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition, 1912, p. 265 et les autorités citées par cet auteur).

Les procédés de réalisation pratique de l'impôt progressif sont d'ailleurs très variables. Voici les principaux : un premier procédé très simple consiste à classer les sommes imposables par catégories, le taux s'élevant à mesure que l'on monte dans l'échelle des catégories. On distingue, par exemple, dans une première tranche, les revenus inférieurs à 1.000 francs; dans une deuxième tranche, les revenus compris entre 1.000 francs et 2.000 francs; dans une troi-

sième tranche, les revenus compris entre 2.000 francs et 3.000 francs. Les revenus de la première tranche paieront 1 0/0, ceux de la deuxième 2 0/0, ceux de la troisième 3 0/0. Dans ce système, chaque classe d'impôt supporte un pourcentage d'impôt supérieur à celui de la classe précédente et inférieur à celui de la classe suivante. Tel est le système appliqué en France par la loi du 25 février 1901 aux successions et, en Allemagne, par la loi du 11 juin 1891 à l'Einkommensteuer prussien.

Un deuxième procédé décompose le revenu ou le capital imposé en un certain nombre de tranches et il affecte un taux différent à chacune de ces tranches. Par exemple : le contribuable, dont le revenu total s'élève à 50.000 francs, verra ce revenu décomposé en 5 tranches et il paiera 1 0/0 sur le 1^{er} cinquième (100 fr.), 2 0/0 sur le 2^e cinquième (200 fr.), etc... La fortune taxée est ainsi divisée en tranches, et chacune d'elles est imposée à un taux différent; c'est l'application de la progression par tranches. Ce système est suivi dans certains cantons suisses : Uri, Bâle-campagne et Bâle-ville (Stourm, *Ouvrage cité*, p. 268).

Ce système est désigné parfois sous la dénomination de progression fractionnée par paliers. Son principal avantage est d'adoucir entre chaque catégorie imposable les transitions trop brusques du premier procédé.

Enfin un 3^e procédé suit encore la décomposition en tranches, seulement l'impôt ne porte pas dans chaque catégorie sur la tranche entière, il frappe seulement une fraction qui va croissant avec le rang plus élevé de la tranche

dans le tableau de la fortune du contribuable. Soit un revenu de 50.000 francs divisé en 5 tranches; dans la 1^{re} tranche, comprenant les 10 premiers mille francs, $\frac{2}{10}$ seulement seront imposés; dans la tranche suivante, entre 10.000 francs et 20.000 francs, $\frac{4}{10}$ seront assujettis à l'impôt; $\frac{6}{10}$ dans la troisième tranche, etc... C'est le système adopté par le législateur italien dans l'impôt sur le revenu. (Loi du 24 août 1877). On peut le caractériser en disant que la progression résulte alors de la déduction croissante d'une fraction non imposable, fraction qui diminue avec l'importance de la fortune.

Quel que soit d'ailleurs le procédé de mise en œuvre, le principe reste invariablement le même, c'est l'application d'un taux croissant avec l'importance de la fortune taxée.

Voici maintenant les arguments présentés pour et contre la progressivité. La discussion des mérites et des défauts réciproques de la proportionnalité et de la progression est une question célèbre et très ancienne, dont nous nous bornerons à présenter un aperçu sommaire (voir, pour l'étude complète du problème, l'ouvrage précité de M. Seligman : Gaston Jéze, *Cours de Science des finances et de législation financière française*, 5^e édition, 1912, et, d'autre part, Stourm, ouvrage cité, p. 283 à 289; — puis, spécialement en matière de succession : M. Ybarnegaray, *Étude critique de l'impôt progressif sur les successions*, thèse de Paris, 1910; Maurice Colin, *Réforme des droits de succession*, Revue Politique et Parlementaire, 1906; Saulnier, *Propriété foncière et droits de succession*, Revue Politique et Parlementaire, 1910).

En faveur de l'impôt progressif on a coutume de produire les arguments suivants, qui ont été exposés notamment par le professeur allemand Wagner dans son *Traité de la Science des Finances* (1902) :

L'impôt progressif, en dehors de son rôle fiscal et d'aliment du Trésor, se recommanderait à titre d'instrument de redressement des inégalités sociales. Dans cette conception, l'État doit intervenir dans la répartition de la propriété privée et s'efforcer de réaliser une distribution plus équitable des fortunes. L'impôt apparaît dans cette théorie comme un procédé très efficace de nivellement des fortunes, mais il ne peut jouer ce rôle qu'à la condition de présenter le caractère progressif. Le but que l'État recherche est alors atteint, car le taux de l'impôt varie naturellement avec l'importance de la valeur taxée, et l'atteinte portée à la richesse individuelle s'exercera surtout sur les grosses fortunes, qui subiront un prélèvement d'autant plus grand qu'elles seront plus élevées.

Dans cette conception les riches se trouveront frappés non point tant parce que leur force contributive est plus développée, mais parce que l'État, se servant de l'impôt comme d'un procédé égalitaire, veut ramener toutes les fortunes à un niveau uniforme et moyen. L'État préconise l'impôt progressif en s'inspirant moins de préoccupations fiscales que d'idées égalitaires et de directives en affinité avec les doctrines socialistes. Telles sont les idées exposées par Wagner.

Ce n'est point là une conception absolument nouvelle,

les mêmes théories avaient déjà été exposées sous la Révolution ; en 1793 notamment, on avait proposé un impôt progressif pour la perception duquel la fortune de chaque citoyen aurait été décomposée en deux parts : le minimum nécessaire à l'existence et l'excédent, la progression jouant seulement sur cet excédent.

Sous la Convention, les partisans de l'impôt progressif estimaient que cet impôt devait être d'autant plus élevé que l'excédent à atteindre était plus considérable. Certains même proposaient de confisquer purement et simplement toute la partie de la fortune produisant un revenu supérieur à 9.000 livres. Un peu plus tard le socialiste Babœuf recommandait l'impôt progressif comme le meilleur moyen de réaliser l'égalité des fortunes.

Parmi les socialistes contemporains, il en est un : Kautsky, qui attend en partie de l'impôt progressif la réalisation du plan socialiste, une progression d'un taux élevé permettant d'arriver sûrement à l'expropriation de la propriété capitaliste (*Lendemain de la Révolution sociale.*)

L'impôt progressif, ainsi conçu, est détourné de son but, qui n'est point de réparer l'injustice du sort ou d'atténuer les inégalités des conditions sociales, mais qui est seulement de fournir à l'État les ressources nécessaires à l'équilibre du budget. Aussi, sur ce terrain là, l'impôt progressif a-t-il été combattu par certains socialistes eux-mêmes. La progression, poussée à l'extrême, « c'est la désorganisation de la société par l'impôt, la plus brutale que l'on puisse imaginer et sans le moindre élément, sans la plus petite

étincelle de réorganisation... La question n'est pas de savoir comment, à l'aide d'une échelle de progression, on aura le plus tôt fait de ruiner les riches en ne demandant rien aux pauvres, elle consiste, dans le régime actuel, à trouver un système d'impôt qui, s'adressant de préférence à la richesse, respectant la médiocrité, à plus forte raison l'indigence, laisse subsister néanmoins les rapports sociaux, qui sont, comme nous l'avons dit, des rapports d'inégalité... Et voilà pourquoi l'impôt progressif, capable tout au plus d'alimenter le bavardage des philanthropes et de faire hurler la démagogie, manque également de sincérité et de valeur scientifique » (Proudhon, *Théorie de l'impôt*, chap. IV).

Ainsi l'impôt progressif ne va pas être appliqué dans l'intention avouée ou secrète de niveler les fortunes, l'impôt ne doit pas dévier de son rôle, qui est d'être un instrument purement fiscal et non un moyen de révolution sociale.

Même en envisageant la progressivité comme un moyen de contribuer exclusivement aux ressources du trésor, on peut se demander si l'impôt progressif possède l'efficacité prétendue en vue de satisfaire les besoins de l'État tout en réalisant une meilleure répartition des charges fiscales. Cette égalité, ont dit d'abord quelques auteurs, l'impôt progressif seul est capable de la réaliser d'une façon satisfaisante. L'égalité dans le sacrifice est une condition indispensable de la rentrée de l'impôt ; si certaines classes de la Société ou certains individus sont trop surchargés, ils ne pourront pas faire honneur à leurs engagements ; d'un

autre côté, si les contribuables aisés ne supportent pas toute la proportion de taxe qui devait légitimement leur incomber, l'État sera lésé et il ne pourra pas récupérer sur les citoyens riches la portion d'impôt excessive réclamée par lui aux assujettis de la première catégorie et qu'il n'a pu recouvrer, vu l'insolvabilité de ces contribuables. De sorte qu'un pareil système fiscal est contraire à la fois à l'idée de justice et à l'intérêt véritable du Trésor, qui doit s'assurer, en répartissant l'impôt, de la certitude du paiement de cet impôt.

En conséquence, certains économistes tiennent pour la progression, par le motif qu'ils voient dans son application la réalisation d'un principe de compensation plus ou moins large. En d'autres termes, l'impôt progressif apparaîtrait comme un instrument d'équilibre; il abolirait, au point de vue fiscal, les différences entre les individus vis-à-vis de l'impôt.

On a dit, par exemple, au sujet des impôts indirects de consommation, qu'ils représentent une charge plus lourde pour les classes ouvrières que pour les éléments aisés de la société. Pour réparer cette injustice imputable aux impôts indirects, il faut donc que d'autres impôts obéissent au régime de la progression.

Le tarif progressif, atteignant surtout les riches, formera une compensation aux avantages excessifs, qu'ils retirent par ailleurs des contributions indirectes portant sur les objets de consommation. Seulement le défaut d'une pareille théorie est de ne donner à l'impôt progressif qu'une base

insuffisante et imprecise. Si cet impôt doit accomplir une œuvre réparatrice, le législateur qui l'adopte doit calculer exactement le montant de la réparation et évaluer avec certitude le préjudice causé par les taxes indirectes, par exemple, à certaines classes de contribuables, car c'est ce préjudice qui devra entrer en compte pour l'établissement de l'impôt progressif. Or le problème est insoluble ; il est impossible d'établir avec quelque précision le dommage pécuniaire résultant de l'inégalité des taxes entre les contribuables ; par suite le but, assigné à la progression, devient irréalisable, car le point d'appui du système fait défaut.

M. Stourm a condensé en quelques mots les objections que soulève la progression compensatrice : « La compensation est à la fois condamnable pour son défaut de logique et pour sa témérité. En effet, avant de compenser un mal par un autre, la logique voudrait qu'on cherchât, ce qui serait beaucoup plus simple, à supprimer le mal initial. Or on peut, en effet, sinon supprimer ce mal initial, du moins l'atténuer considérablement en abolissant les droits sur les objets de nécessité. La réforme serait aisée en France, car ces sortes d'impôts y sont peu nombreuses. Même s'il restait ici ou là quelques traces de progression à rebours, encore faudrait-il pouvoir l'évaluer avant de la compenser ; autrement sur quelle base établir la dite compensation ?

« De quel droit surcharger un plateau de la balance, sans savoir si, ni de combien, l'équilibre est rompu ? En somme, dans cette entreprise de compensation, on marche

de toute façon à l'aventure, d'abord parce qu'il n'y a peut-être rien du tout à compenser, en outre parce que, en dépit d'affirmations vagues, personne ne peut, même approximativement, formuler un chiffre ou un taux éventuel. Comment oser, sur de telles données, construire l'édifice fiscal ? Voilà la témérité que nous ajoutons au défaut de logique. » (*Économiste français*, 23 juin 1900.)

La progression, considérée comme œuvre de redressement de certaines iniquités fiscales, n'est encore qu'une théorie relativement modérée quand on la compare à la thèse de la progressivité intégrale, qui tend à réaliser l'égalité des sacrifices, la souffrance occasionnée par l'impôt devant être égale pour tous, et chacun, riche ou pauvre devant ressentir également les privations qui en résultent. Cette thèse s'appuie sur l'une des deux conceptions auxquelles peut être ramené tout système d'impôts. Or l'impôt peut être envisagé soit comme un prélèvement opéré par l'État, au prorata des facultés de chacun, pour assurer le fonctionnement des Services publics (voir par exemple M. de Parieu dans son *Traité des Impôts*, « l'impôt est le prélèvement opéré par l'État sur les fortunes ou sur le travail des citoyens pour subvenir aux dépenses publiques »), — soit comme représentant le prix d'un service rendu « L'impôt est et ne doit être, dit Emile de Girardin, qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société appelée nation, à l'effet de s'assurer la pleine jouissance de leurs droits, l'efficace protection de leurs

intérêts et le libre exercice de leurs facultés » (cité par Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 19).

Les partisans de cette deuxième définition seront facilement conduits à la notion de la proportionnalité : chacun doit payer en proportion des services qu'il retire de l'État. Au contraire, les adeptes de la première thèse inclinent plutôt vers l'idée de la progression.

Dans son *Traité sur l'Impôt progressif*, l'américain Séligman s'est attaché surtout à la notion de l'impôt fonctionnant comme un prélèvement et imposant à chacun un sacrifice résultant de la privation d'une partie des revenus qui pourrait être appliquée à la satisfaction des besoins de l'individu.

L'impôt apparaissant essentiellement comme un prélèvement au profit de l'État, qui réduit les jouissances de chacun, il est évident que l'impôt ne doit pas absorber les facultés contributives de chaque citoyen au point de mettre obstacle à la satisfaction des besoins essentiels à la vie.

Or, dit-on, « arracher 100 francs à celui qui possède 1.000 francs seulement de revenus, c'est le dépouiller du nécessaire, alors qu'un prélèvement de 10.000 francs n'atteint que dans son superflu l'heureux possesseur de 100.000 livres de rentes. *Pour réaliser l'égalité du sacrifice*, véritable formule de justice, l'impôt doit occasionner à chacun la même somme de privation. Or les privations ne deviennent équivalentes que lorsque le nécessaire se trouve de part et d'autre entamé dans la même proportion » (Stourm, *Ouvrage cité*, p. 285).

Il est manifeste, en effet, que la disparition, sous forme de prélèvement par l'État, même d'une petite fraction d'un faible revenu est plus sensible à son détenteur que, pour le citoyen riche, l'exode d'une partie plus importante de ses ressources vers les caisses de l'État.

Cette thèse aboutit à la conclusion que le sacrifice ne saurait être égal avec l'application de l'impôt proportionnel, qui réclame la même part contributive de chacun sans distinguer entre les revenus. Le but à atteindre, c'est de décomposer le revenu en plusieurs tranches, de frapper lourdement celle qui correspond au superflu, d'atténuer le taux de la progression sur la tranche qui vient ensuite et de n'imposer que très modérément la tranche représentant le revenu indispensable à l'existence.

Ainsi présentée, la thèse de la progression paraît assez séduisante; elle prête cependant le flanc à des objections dont ses adeptes les plus déterminés, comme Seligman lui-même, reconnaissent le bien fondé. L'idéal à atteindre apparaît très net; il s'agit d'obtenir l'égalité des sacrifices, mais c'est dans la mise en œuvre que les difficultés surgissent. Il faudra commencer par fixer le taux de la progression et, pour cela, décomposer la fortune de chaque citoyen en tranches, par exemple : de 1 à 10.000 francs, de 10.000 à 50.000 francs, tâche délicate entre toutes, car, pour établir la progression, le législateur est forcé de se baser sur des moyennes déterminées par des données à priori. Tous les citoyens, jouissant de 10.000 à 50.000 francs de revenus, par exemple, supporteront le même tarif, et, sans

doute, une égalité apparente sera ainsi établie entre eux, mais les inégalités réelles n'en subsisteront pas moins car tous ne seront évidemment pas grevés des mêmes charges familiales ou sociales.

Donc pratiquement, la progression, opérant sur des données approximatives, ne semble pas beaucoup mieux en état que la proportionnalité, de maintenir l'égalité des sacrifices entre les individus.

Le souci absolu de la justice conduirait à différencier la progression, non seulement suivant la fortune, mais encore en tenant compte de la situation personnelle de chacun et des difficultés plus ou moins grandes avec lesquelles les individus sont aux prises dans la vie. Or le rôle d'un législateur fiscal ne peut être celui-là.

Puis l'idée de justice, dont se réclame la progression, ne sera-t-elle pas constamment obscurcie par l'esprit de parti et les passions politiques, si vives dans une démocratie?

C'est qu'en effet le danger des inégalités fiscales occasionné par l'impôt progressif apparaît surtout menaçant dans les sociétés démocratiques où le pouvoir fiscal, par suite du suffrage universel, est détenu par les masses. Il est à craindre, dès lors que, soucieux avant tout de leur réélection, les représentants du peuple n'emploient l'impôt progressif comme un instrument de nivellement des fortunes plutôt que comme une ressource fiscale.

Aussi s'explique-t-on les résistances que la progression a rencontrées devant elle. Est-ce à dire que l'impôt progressif doit être absolument banni de notre système fiscal?

M. Stourm est de cet avis et il porte sur la progression un jugement d'une sévérité impitoyable : « destinée d'abord seulement à contrebalancer la marche supposée inverse des impôts indirects, la progressivité aboutit bientôt à un tout autre but, celui d'échancrer les successions, de préparer la suppression de l'hérédité, de niveler les revenus superflus ou simplement abondants. En un mot elle se déclare ouvertement l'agent du futur collectivisme. Le danger presque fatal d'une telle poussée empêche la science financière de classer le système parmi les procédés réguliers d'imposition. » (Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, 2^e édition, p. 287).

Il est certain que la progressivité éveille la hantise de l'arbitraire et de l'inégalité. Il semble notamment impossible d'éviter l'arbitraire soit dans l'établissement du taux de la progression, soit dans la fixation de la limite à laquelle s'arrêtera cette progression. Mais ce vice inhérent à l'impôt progressif est-il assez grave pour rejeter cet impôt d'une manière absolue ?

Il ne faut pas perdre de vue qu'en matière fiscale, le législateur ne doit pas poursuivre la réalisation complète d'un idéal de justice, trop d'obstacles se dressent devant lui pour qu'il puisse l'atteindre. Les situations individuelles ne pouvant être qu'imparfaitement connues par lui, il doit se contenter d'une justice approximative et, s'il lui paraît à cet égard que la proportionnalité est inférieure à la progressivité, son devoir est de remplacer la première par la seconde. Mieux vaut encore se rapprocher dans une cer-

laine mesure de la justice fiscale plutôt que de maintenir une injustice précise et insupportable.

On objecte les passions démocratiques et l'influence néfaste qu'elles sont de nature à exercer sur l'orientation des taxes progressives ; mais, si un législateur animé d'une pareille tendance s'efforçait d'atteindre un résultat spoliateur, l'inanité même de ses efforts le contraindrait à s'arrêter, dans cette voie. C'est un fait d'expérience, en effet, que si la progression dégénère en confiscation, l'ingéniosité du contribuable lui permet incontestablement d'échapper à l'action excessive de l'impôt et ce phénomène de réaction contre l'impôt arrive tôt ou tard à endiguer le flot de la progression. La progression ne peut efficacement fonctionner qu'à la double condition d'être modérée dans son taux et limitée dans son étendue.

Les adversaires de la progression sont essentiellement les partisans irréductibles de la proportionnalité pure et simple. D'autres, tout en combattant la progression absolue, en admettent toutefois l'application sous réserve soit d'un minimum d'existence, soit de certaines concessions faites à l'impôt dégressif.

Les tenants intransigeants de la proportionnalité pure et simple sont donnés par la conception fiscale très nette que l'impôt ne doit point être regardé comme le prélèvement exigé de chacun, au prorata de ses facultés contributives, aux charges publiques, mais qu'il représente le prix des services rendus par l'État. L'impôt, affirment-ils, n'est que la contrepartie des avantages que chacun retire de la vie en

société. C'est la thèse classique de l'impôt considéré comme un échange. « L'impôt est un échange, déclare Proudhon. De même que, pour certaines autres utilités, l'échange se fait de personne à personne, de même pour certaines autres utilités, l'échange ne peut se faire que de particuliers à une personne collective qui a nom : État. » (Proudhon, *Théorie de l'impôt*, au début). — « L'impôt, proclame de son côté Émile de Girardin, est et ne doit être qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société appelée nation, à l'effet de s'assurer la pleine jouissance de leurs droits, l'efficace protection de leurs intérêts, et le libre exercice de leurs facultés. »

Quelle que soit l'appellation que l'impôt revête dans cette théorie, il apparaît toujours comme se justifiant par un service rendu ou par une protection assurée par l'État au contribuable. M. Seligman a placé nettement en opposition quant à leur caractère propre, chacune de ces deux conceptions : la proportionnalité découle de la théorie du bénéfice, chaque citoyen payant en proportion de la part de bénéfices dont il profite dans la société, tandis que l'impôt progressif représente l'idée du sacrifice.

Il est incontestable que cette théorie de l'impôt, envisagé comme contrepartie du service rendu par l'État au contribuable, est restée longtemps classique. Elle a été notamment mise en relief par Adam Smith ; d'après lui les citoyens sont tenus de contribuer à l'impôt en proportion de leurs intérêts respectifs.

Mais, si l'idée de la proportionnalité a été longtemps

regardée comme un dogme intangible aussi bien par des hommes d'État, tel que Thiers, que par des économistes de la valeur de MM. Leroy-Beaulieu et Stourm, il n'en est pas moins vrai que cette thèse traditionnelle perd sans cesse du terrain et que ceux-là même qui s'en déclarent les adeptes convaincus, ne se montrent pas hostiles à des atténuations, l'application stricte de la proportionnalité n'aboutissant elle-même qu'à l'inégalité.

Il y a lieu en effet de distinguer parmi les adeptes de la proportionnalité : d'une part, les intransigeants qui n'acceptent aucune modification au principe, et, d'autre part, ceux qui, tout en maintenant le principe, ne sont point hostiles à certaines atténuations.

Les tenants irréductibles de la proportionnalité justifient leur conception de l'impôt proportionnel et intangible par l'idée que l'impôt est le prix d'un échange. D'après eux chaque citoyen doit contribuer aux dépenses publiques en raison de ce qu'il gagne ou de ce qu'il possède. L'impôt se légitime ainsi en considération de la proportion exacte de la fortune de chaque citoyen, c'est-à-dire de ce que chacun gagne ou possède. Chacun doit contribuer aux dépenses publiques dans la mesure de la protection accordée par l'État. En un mot, l'échange entre la protection assurée par la nation et la quantité des biens qui jouissent de cette protection doit reposer sur un rapport d'équivalence. Chacun, remarque M. Thiers, est censé traiter avec la Société pour lui acheter la sécurité dont elle dispose au profit des particuliers et, en agissant ainsi, chaque individu opère comme

s'il traitait avec un commerçant pour l'acquisition de denrées. Or, évidemment le prix de la marchandise vendue ne s'accroît pas dans son taux avec la quantité de denrées mises à la disposition du consommateur.

Indépendamment des économistes que nous avons déjà cités comme favorables à la thèse de l'échange, on doit accorder une mention spéciale à M. de Puynodes qui, vers le milieu du xix^e siècle, dans son ouvrage intitulé : « *De la monnaie, du crédit et de l'impôt* » (1853), affirmait avec énergie cette même idée de l'impôt, prix de la protection vendue aux citoyens par l'État, et telle est encore la thèse soutenue avec éclat de nos jours par M. Paul Leroy-Beaulieu, notamment dans son *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition, 1912.

D'après ces tenants irréductibles de la proportionnalité, la moindre concession à l'idée de progression est le symptôme d'une politique fiscale désastreuse pour le pays, c'est le prodrôme de la confiscation.

Mais la plupart des économistes de cette école tendent aujourd'hui à entrer dans la voie des transactions, des accommodements ; ils en arrivent à reconnaître le point faible de la proportionnalité qui est de ne pas tenir compte suffisamment de l'égalité des sacrifices obligatoires pour chacun par suite du devoir de contribuer aux charges publiques. Et alors ils sont inévitablement conduits à la conclusion qu'une différence doit être faite dans la situation de chacun au regard de l'impôt en tenant compte de la fortune de chaque redevable. Il est impossible de ne pas

tenir compte de la remarque si forte de Seligman que la puissance du sacrifice croît avec la fortune. Dominés par cette tendance, les adeptes modérés de la proportionnalité consentent volontiers, tout en conservant la proportionnalité comme règle générale, à lui apporter des tempéraments. M. Stourm, par exemple, a écrit ceci : « Si la science financière refuse à classer la progression parmi les formes d'imposition admissibles, parce qu'il lui est impossible d'en régler ou d'en prévoir les mouvements, son intransigeance ne va pas jusqu'à prononcer contre elle ex professo une condamnation irrévocable et universelle » (*Systèmes généraux d'impôts*, p. 288)

Les concessions que les adeptes de la proportionnalité font à l'idée de progression revêtent les deux formes suivantes. Ils acceptent d'abord que certains impôts supportent l'application de la progression et ils donnent une énumération d'impôts qui peuvent être classés dans cette catégorie. Ils invoquent même à ce point de vue l'idée de poursuivre la réalisation d'une œuvre de justice sociale en redressant de flagrantes iniquités fiscales.

Il est indéniable en effet que certains impôts, les impôts sur les objets de consommation de première nécessité, pèsent plus lourdement sur les classes laborieuses que sur les favorisés de la fortune. L'idée de sacrifice apparaît alors comme invocable pour rectifier cette imperfection de l'impôt de consommation. Seulement cette œuvre de redressement ne devra pas excéder certaines limites sous peine de tomber dans une injustice contraire.

Suivant la remarque de L. Stourm, il serait arbitraire de « surcharger un plateau de la balance sans savoir si, ni de combien, l'équilibre est rompu. » (*Économiste Français*, n° précité du 23 juin 1900.)

Ainsi la progressivité, sous peine d'aller trop loin, ne saurait frapper qu'une classe limitée d'impôts, ceux qui sont assis sur l'ensemble ou du moins sur une fraction notable de la fortune du contribuable, et l'on range volontiers dans cette catégorie les taxations globales du capital ou du revenu car, si la progression doit s'efforcer de réaliser la justice fiscale, elle ne pourra y parvenir qu'en atteignant les fortunes considérées en bloc : seules elles peuvent servir de base en calcul d'une progression rationnelle (voir notamment Marcel Moye — *Précis élémentaire de législation financière*, 5^e édition, 1917, p. 68).

Or, parmi les impôts auxquels la progressivité s'adapte le plus facilement, figurent les taxes successorales, puisque la mort du détenteur de la fortune donne à l'État l'occasion de connaître et la faculté d'imposer la totalité de l'actif laissé par le défunt.

Ainsi impôt sur les revenus, impôt sur le capital, impôt sur les successions, tel est le domaine déjà fort étendu dont les défenseurs de la proportionnalité concèdent l'accès à leurs adversaires.

C'est là une atteinte en réalité fort grave à un principe dont l'inviolabilité avait été proclamée par une doctrine presque séculaire. Les adeptes de cette doctrine font cependant un pas de plus dans la voie des concessions et

ils acceptent que le taux de l'impôt ne soit appliqué dans toute sa rigueur à la matière taxée qu'au dessus d'un certain chiffre, l'impôt devant être atténué ou même supprimé sur la fraction de l'avoir de chaque citoyen considéré comme constituant un minimum indispensable à l'existence.

En parlant de ce principe, on est amené à diviser la fortune ou le revenu en tranches, dont certaines seront exonérées ou bénéficieront d'une réduction de la taxe, par exemple les deux ou trois premiers mille francs, le tarif s'élevant au contraire d'après l'importance des tranches successives qui s'étagent au dessus de la première. Ainsi la loi du 8 avril 1910, complétant les lois du 25 février 1901 et du 30 mars 1902, fixait le tarif des droits de mutation par décès applicables à la fraction de part nette comprise entre 1 et 2.000 fr. à 1 0/0; entre 2.001 et 10.000 à 1 fr 50 0/0; entre 10.001 et 50.000 fr. à 2 0/0; et la loi du 31 décembre 1917 maintient, en l'accentuant, ce système de tarification.

Par là les partisans de la proportionnalité conviennent eux-mêmes qu'il y a lieu de tenir compte de l'idée d'égalité dans le sacrifice, en différenciant le taux de l'impôt suivant l'importance de la fortune frappée. Cette idée, toute moderne, de l'égalité des sacrifices, à laquelle le législateur contemporain s'attache de plus en plus à donner satisfaction, impose la prise en considération d'un autre élément, l'élément : *charges de famille*, pour mettre en conformité l'impôt avec le but de justice cherché. N'est-il pas équitable en effet que, à fortune égale, un ménage sans

enfants paie un impôt plus lourd qu'un ménage obligé d'assurer l'entretien et l'éducation de plusieurs enfants ? C'est ainsi que, avec la loi du 31 décembre 1917, qui institue pour toute succession dont le défunt ne laisse pas au moins 4 enfants vivants ou représentés, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession, taxe qui est perçue indépendamment des droits auxquels les mutations des biens meubles et immeubles sont assujetties, le tarif applicable à la fraction comprise entre 1 et 2000 francs est de 0 fr. 25 0/0 si le défunt laisse 3 enfants vivants ou représentés ; de 0 fr. 50 0/0 s'il laisse deux enfants vivants ou représentés, de 1 0/0 s'il laisse un enfant vivant ou représenté, et de 2 0/0 s'il ne laisse point d'enfants vivants ou représentés. Pour la fraction comprise entre 2.001 et 10.000 francs, le tarif applicable est respectivement de 0 fr. 50 0/0, 1, 2 et 4 0/0, et une tarification analogue s'applique aux fractions plus importantes de la fortune du défunt.

Ainsi, quels que soient les mérites et les défauts respectifs de la proportionnalité et de la progression, les adversaires et les partisans de ces deux conceptions opposées paraissent bien aujourd'hui tomber d'accord sur deux postulats. Ils acceptent, d'une part, l'application de la progressivité à certains impôts parmi lesquels l'impôt successoral ; tous s'accordent, d'autre part, à reconnaître que l'élément : *charges de famille*, doit être pris en considération dans l'établissement du tarif progressif et, par là, l'idée de l'égalité du sacrifice paraît avoir triomphé des dernières résistances

qu'une conception trop stricte de la proportionnalité avait depuis plus d'un siècle victorieusement opposées à l'application de l'impôt progressif.

Aussi, à l'époque contemporaine, l'impôt progressif semble gagner constamment du terrain au détriment de l'impôt proportionnel. Néanmoins, ce dernier impôt a derrière lui un long passé d'application, il a été compris d'une façon plus ou moins stricte suivant les époques et l'on peut caractériser son évolution en disant qu'après avoir été considéré comme le seul impôt rationnel et équitable par le législateur de la période intermédiaire, il a perdu peu à peu la place prééminente qu'il occupait dans notre système fiscal pour subir la concurrence et aujourd'hui la suprématie de l'impôt progressif.

Comment cette évolution s'est-elle produite ? Les mérites attribués à l'impôt progressif et notamment la supériorité de son rendement sont-ils tels que ses partisans le proclament ? C'est ce que nous avons à examiner spécialement en matière de succession en décrivant l'histoire de l'impôt sur les mutations par décès.

CHAPITRE II

L'APPLICATION DE L'IMPOT PROPORTIONNEL. LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII ET LES LOIS POSTÉRIEURES JUSQU'A LA FIN DU XIX^e SIÈCLE

Nous diviserons ce chapitre en deux sections :

1^{re} Section. — Les droits de succession d'après la loi du 22 frimaire an VII. Caractères généraux de cette législation.

2^e Section. — La législation fiscale des mutations par décès depuis la loi du 22 frimaire an VII jusqu'à la fin du XIX^e siècle.

1^{re} Section. — Les droits de succession d'après la loi du 22 frimaire an VII. Caractères généraux de cette législation.

Le droit de mutation par décès apparaît sous l'ancien Régime avec l'édit du 22 décembre 1703. Les transmissions d'immeubles à titre successif devaient être déclarées dans les 6 mois au greffe des *insinuations*, où elles acquittaient le droit de *centième denier*, toutefois ce n'était pas tous les biens transmis par décès qui étaient assujettis à l'impôt, car, d'une part, par une conception fiscale étrangement

opposée aux idées actuelles, c'était les successions opulentes qui se trouvaient le mieux traitées. L'article 14 de l'Edit de 1703 portait en effet qu'il ne serait jamais perçu plus de 100 livres pour tous les biens dont la valeur excéderait 10.000 livres.

Cette iniquité disparût d'ailleurs assez vite. L'Edit du 12 octobre 1706 prescrivit que le centième denier serait dû sur la valeur intégrale des biens transmis. D'autre part les successions en ligne directe étaient affranchies de l'impôt du centième denier, sauf dans les ressorts où elles n'étaient pas soustraites aux droits féodaux (Wahl, *Traité*, n° 61).

L'Edit de 1703 établissait ainsi une sorte de solidarité entre l'impôt royal du *centième denier* et le droit féodal de *relief*; c'est ce qui explique que l'exonération fiscale ait été limitée d'abord aux seules successions qui échappaient au droit de *relief*. Ainsi dans les rares provinces où le droit de relief était exigé, l'article 25 de l'édit de 1703 rendait obligatoire l'impôt du centième denier.

Cette inégalité entre les héritiers en ligne directe suivant les régions dura peu de temps et l'immunité fut étendue par l'édit du 11 octobre 1706 à la ligne directe descendante pour tout le royaume, « rien n'étant plus naturel que la succession du père aux enfants » (Wahl, *Traité*, n° 61, p. 69, note 4).

Quant aux ascendants, comme ils étaient affranchis du droit de relief pour les biens qui leur provenaient de leurs descendants, la même idée de solidarité entre le droit de *relief* et le *centième denier* conduisit à les exempter de ce

dernier impôt. Toutefois les legs reçus par eux de leurs descendants ne bénéficiaient de l'exemption que dans les cas où, en vertu de la loi, ils auraient pu recueillir les biens sans le secours des legs. Ils étaient au contraire redevables de la taxe lorsque le testament de leurs descendants constituait leur seul titre à recueillir l'héritage.

En résumé, lorsque l'impôt sur les successions fit son apparition dans l'ancienne France, le législateur ne se montra pas disposé à l'établir sans distinction à la charge de tous les héritiers, il sembla considérer comme excessif d'y assujettir les héritiers en ligne directe, surtout descendante. Cette législation se caractérisait par les trois règles suivantes :

1° Le droit de mutation par décès est dû par tous les successibles autres que ceux de la ligne directe, c'est-à-dire par les collatéraux ou par des légataires non parents.

2° Le droit n'est jamais dû par les descendants, qu'il s'agisse de transmissions héréditaires résultant de la loi, du testament ou même de disposition par contrat de mariage.

3° Il n'est pas dû non plus par les ascendants, sauf à l'égard des biens recueillis par testament et auxquels ils n'auraient pas pu prétendre par le seul effet de la loi.

Enfin il faut noter que : 1° l'impôt était dû sur la valeur brute des biens sans déduction des dettes et des legs, seules les rentes foncières étaient retranchées de l'actif pour la perception du droit ; — 2° l'impôt du centième denier ne

frappait que les immeubles, les meubles en étaient exempts :

L'Assemblée Constituante se trouva en face d'un système fiscal complexe, puisqu'il y avait deux catégories d'impôts différents : les droits seigneuriaux comprenant notamment le droit de *relief*, et les impôts royaux parmi lesquels la taxe du *centième denier*.

Désireuse de réorganiser les finances de la France et de les doter d'un régime uniforme, elle prononça, en même temps que l'abolition des privilèges féodaux, la suppression des droits de relief dans la nuit historique du 4 août 1789.

Quant aux taxes royales, impôt du centième denier, notamment l'Assemblée Constituante ne pouvait y renoncer sans tarir une source abondante de revenus dont l'État ne pouvait plus se passer, le législateur chercha seulement à les perfectionner. Talleyrand reçut de l'Assemblée Constituante la mission de réviser la législation du *centième denier* et du *contrôle* (c'est-à-dire de l'Enregistrement des actes et mutations), d'en extraire les dispositions susceptibles d'être maintenues, de les coordonner et de les réunir en un projet de loi. Talleyrand s'acquitta de son mandat avec son habileté coutumière et le projet préparé par ses soins fut déposé sur le bureau de la Constituante à la fin de novembre 1790 (Besson. *L'Enregistrement et la Ferme générale*. Paris 1893, p. 64).

Après une courte discussion le projet fut voté dans son ensemble, décrété le 3 décembre, approuvé et promulgué par Louis XVI le 19 décembre 1790. C'est la première loi

française générale sur l'Enregistrement, elle présente ce l'intérêt en raison du trait d'union qu'elle établit entre le passé et le présent.

En ce qui concerne le tarif, la loi pose le principe qu'il est proportionnel à la valeur des biens (art. 3 et 4). Toutefois la proportionnalité n'est pas rigoureusement établie, la perception du droit proportionnel s'opère de 100 livres en 100 livres inclusivement et sans fraction. Chaque tranche inférieure à 100 livres est donc imposée pour 100 livres ; un bien d'une valeur de 50 livres paie comme celui valant 100 livres, et 120 livres paient comme 200 livres.

Le tarif instauré en 1790 présente ainsi le caractère d'un droit fixe gradué. Cette loi réalise incontestablement un progrès, elle a eu tout au moins le mérite de substituer des règles de perception claires et méthodiques aux procédés arbitraires et empiriques de l'Edit de 1703, mais elle est encore bien imparfaite. Elle présente le double défaut : d'une part de ne donner à l'administration fiscale qu'une arme *insuffisante* contre la fraude, d'autre part de libérer trop facilement le contribuable de ses obligations envers le Fisc. C'est l'indice d'une confiance aveugle témoignée au redevable que la loi présume plein de loyauté et de patriotisme envers l'État. Les prescriptions sont de courte durée pour le paiement des droits (en principe une année du jour où l'impôt aurait dû être payé). En outre toute contravention résultant d'une omission de valeurs dans une déclaration de succession est prescrite par 3 ans ; toute

demande de droits afférents à une succession ab intestat ou testamentaire se prescrit par 5 ans. — Tel est le système de la loi des 5-19 décembre 1790.

Au point de vue du tarif, cette loi était-elle d'accord avec l'esprit général qui domine toutes les lois fiscales issues de la Révolution Française? Sur ce point la réponse n'est pas douteuse, le législateur de 1790, impressionné malgré lui par les pratiques financières de l'Ancien régime n'a point nettement posé dans cette loi le principe de l'impôt proportionnel. L'impôt ne suit les valeurs que de 100 en 100 livres et il y a là une méconnaissance certaine de l'idée, telle qu'elle était comprise par les hommes de cette époque, de l'égalité de tous les français devant l'impôt.

L'expérience démontra bientôt la nécessité de combler les lacunes de la loi de 1790; et, par la suite, de nombreuses mesures témoignèrent de l'activité du législateur révolutionnaire en matière fiscale. Il se préoccupa de fixer d'une manière plus précise les règles de la perception et de procurer aux agents du Fisc des moyens d'investigation et de contrôle. De là les lois du 29 septembre-9 octobre 1791, du 9 pluviôse an VI, du 9 vendémiaire an VI et surtout la loi du 18-27 mai 1791 qui contient le cadre organique de l'Administration, loi dont l'organisation a subsisté en partie même après la loi fondamentale du 22 frimaire an VII, dont il importe de décrire les traits essentiels, notamment au point de vue de l'impôt sur les successions.

Cette loi constitue en quelque sorte le Code de l'Enregistrement, elle est l'une des parties les plus remarquables de

la législation intermédiaire ; « par le juste équilibre de ses dispositions, par l'ampleur des vues philosophiques, elle reste, malgré les déformations partielles qu'elle a subies, le chef d'œuvre de notre législation financière. » (*Besson. op. cit.*, p. 66).

Ce n'est pas une loi de premier jet ; avant de trouver sa rédaction définitive elle a été laborieusement préparée. Dès le 2 thermidor an IV, on avait songé à substituer à la loi de 1790 un texte nouveau dans lequel auraient pris place les anciennes dispositions jugées dignes d'être maintenues, et d'où l'on aurait rejeté les règles inutiles ou même dangereuses. Après certaines hésitations, le Conseil des Cinq Cents votait, le 22 fructidor an V, une résolution qui contient en germe l'idée première de la loi du 22 frimaire an VII.

Il s'agissait à cette époque de faire face aux pressants besoins d'argent nécessités par l'expédition d'Egypte, qui, venait d'être décidée ; et aussi par l'obligation d'éteindre la dette dont le Trésor était tenu envers les victimes de la crise du papier-monnaie.

Pour trouver le supplément indispensable de ressources qu'il cherchait, le Directoire fit appel à un des hommes les plus compétents à l'époque en matière de finances : Duchâtel, représentant du département de la Gironde au Conseil des Cinq-Cents, et ancien directeur des domaines de ce département. L'exercice de ces fonctions l'avait mis très au courant de l'impôt de l'enregistrement, ainsi que

des lacunes et des imperfections des lois qui présidaient alors au recouvrement de cet impôt.

Le rapport déposé par Duchâtel au Conseil des Cinq-Cents, le 5 fructidor, an VI est resté une œuvre remarquable et constitue l'un des meilleurs commentaires de la loi de l'an VII. Il se propose de réaliser deux réformes essentielles en matière d'enregistrement : 1^o simplifier la perception, — 2^o et surtout augmenter le produit de l'impôt.

Après quelques observations qui ont abouti à plusieurs modifications, Duchâtel présenta, le 19 brumaire an VII, un nouveau projet qui est devenu la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798).

Cette loi comprend 12 titres et 73 articles.

Les caractères fondamentaux de cette loi sont les suivants : 1^o Division des droits en droits fixes et droits proportionnels, le droit proportionnel frappant toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, de meubles ou d'immeubles, soit entre vifs soit par décès, mais aucune place n'est faite par la loi à l'impôt progressif.

2^o Dans son titre II, la loi détermine suivant la nature des biens et des actes les valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est perçu.

En ce qui concerne les meubles transmis par succession, la valeur qui doit servir de base au droit proportionnel est déterminée par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges.

Quant aux immeubles, toute transmission d'immeubles donne lieu à la perception du droit proportionnel, lequel,

en cas de mutation par décès, est perçu sur le montant annuel des baux ou sur le produit annuel des biens multiplié par 20, sans distraction des charges. Si la transmission s'applique seulement à l'usufruit, le droit est perçu sur la moitié de la valeur des biens meubles et immeubles.

3° Des délais sont fixés par la loi pour l'enregistrement des actes et des déclarations.

Pour la déclaration de succession, le délai est de 6 mois à partir du décès ou de l'envoi en possession, si le décès est survenu en France. Dans ce délai, ne sont pas compris le jour de l'ouverture de la succession ni le dernier jour du sixième mois s'il est un jour férié.

4° Les actes et les déclarations ne peuvent être valablement enregistrés que dans les bureaux déterminés par la loi.

Pour les mutations par décès de propriété ou d'usufruit, le bureau compétent est, pour les immeubles, celui du lieu de la situation des immeubles, et, pour les meubles et les valeurs mobilières, le bureau du domicile du défunt.

Le défaut de déclaration dans le délai donne ouverture à un demi droit en sus ; l'omission d'une valeur ou l'insuffisance de la valeur ou du revenu assignés à un bien entraîne un double droit.

En d'autres termes les infractions aux règles concernant les déclarations de succession sont punies d'après une gradation basée sur la mauvaise foi plus ou moins probable des contribuables.

5° La loi fixe la durée de la prescription dont peuvent

bénéficier les redevables. Cette prescription, de 5 ans à partir du décès pour les successions non déclarées, est de 3 ans à partir de l'enregistrement pour les omissions des biens dans une déclaration à la suite d'un décès. S'il s'agit d'une insuffisance de perception ou d'évaluation, le délai de la prescription est abaissé à 2 ans.

6° Le titre XII de la loi du 22 frimaire an VII prononce l'abrogation de toutes les lois sur l'enregistrement ; il établit ainsi une ligne de démarcation très nette entre la loi nouvelle et la législation du passé.

De cette brève analyse de la loi du 22 frimaire an VII se dégage la conclusion suivante : Le législateur de l'époque s'est borné à donner accès, dans cette loi, au droit proportionnel. Il ne paraît pas avoir soupçonné la possibilité d'introduire l'impôt progressif dans notre législation fiscale.

L'opinion régnante à cette époque était en effet que l'impôt proportionnel était le seul conforme à la justice, qu'il était seul en harmonie avec l'idée d'égalité, avec le principe posé par la Révolution Française d'après lequel tous les citoyens doivent contribuer également et dans la mesure de leurs ressources aux charges financières qui pèsent sur le pays.

Il est toutefois certain que la loi du 22 frimaire an VII avait heurté d'une manière flagrante les règles de la justice et de l'égalité répartition des charges entre les contribuables, en prélevant l'impôt sur l'actif apparent de la succession sans en distraire le passif. Aussi les protestations de la

part des économistes et des jurisconsultes furent-elles nombreuses, elles restèrent cependant sans écho pendant toute la durée du XIX^e siècle et c'est seulement depuis la loi du 25 février 1901 que les droits de mutation par décès sont perçus sur l'actif net.

Une autre critique adressée à la loi du 22 frimaire an VII, spécialement à propos de régime fiscal des successions, concerne la perception applicable à la nue-propriété et à l'usufruit, à quelque époque qu'il soit transmis, l'usufruit est évalué par cette loi à la moitié de la valeur du bien sur lequel il porte ; d'autre part la nue-propriété est taxée comme le serait la pleine propriété. Ici encore la législation de l'an VII a été corrigée et améliorée par la loi du 25 février 1901, d'après laquelle l'usufruit et la nue-propriété transmis par décès sont assujettis à l'impôt d'après leur valeur respective en tenant compte de l'âge de l'usufruitier.

Malgré ses défauts, la loi du 22 frimaire an VII reste encore aujourd'hui le texte fondamental relatif à l'impôt de l'Enregistrement. Toutefois, en matière de succession notamment, les règles de perception posées en l'an VII ont été assez sensiblement modifiées depuis cette loi et, avant de donner accès à l'impôt progressif, le législateur, par une lente évolution, a introduit peu à peu plus de logique et de justice dans l'application de l'impôt proportionnel, s'efforçant de tenir compte principalement de la proximité plus ou moins grande du degré de parenté unissant au défunt les héritiers laissés par celui-ci. En outre il s'est préoccupé

d'élever les tarifs, d'élargir la matière imposable et d'augmenter le rendement d'impôt.

2^e Section. — La législation fiscale des mutations par décès depuis la loi du 22 frimaire an VII jusqu'à la fin du XIX^e siècle.

La loi de l'an VII n'a pas été augmentée immédiatement par des dispositions additionnelles; elle était le résultat d'études approfondies et elle avait été préparée par des hommes compétents et possédant une grande expérience de la pratique,

Le Directoire ne toucha donc pas à l'œuvre de l'an VII; il se contenta, pour obtenir les ressources indispensables en vue de soutenir les guerres dans lesquelles la France était engagée, de majorer les tarifs; mais, en cela, il fit preuve d'une prudence extrême, il augmenta non pas les tarifs, mais toutes les quotités en portant l'impôt à 1/10 en sus, sauf à revenir plus tard aux taux primitif.

Ce fut le premier décime institué par la loi du 6 prairial an VII. Dans la pensée de ses promoteurs, cette mesure ne devait avoir qu'une application momentanée, mais ce décime en sus du principal des droits de l'Enregistrement, loin de disparaître, s'est compliqué par la suite de décimes nouveaux.

Sous le Consulat et l'Empire persiste le même respect de la loi de frimaire, à laquelle le législateur ne touche qu'avec

une circonspection extrême. Le seul texte ajouté aux lois de l'Enregistrement est la loi du 27 ventôse an IV, sur la liquidation et la perception des droits.

Les principales innovations de cette loi sont les suivantes :

1° En cas d'estimation insuffisante des valeurs déclarées, le droit simple à payer sur le complément est porté au double ;

2° Le minimum du droit à percevoir est abaissé à 0 fr. 25.

Après la chute de l'Empire, l'obligation de payer une contribution de guerre considérable avait vidé les caisses du Trésor. En vue de trouver les ressources nouvelles, le gouvernement de la Restauration introduisit dans le projet de la loi de finances de 1816 des dispositions élevant le taux du droit sur les successions en ligne directe, mais la commission de la Chambre, tout en reconnaissant qu'il ne fallait pas marchander les subsides, voulut les chercher ailleurs, comme le montre le texte définitivement voté et qui devint la loi du 28 avril 1816.

Cette loi remanie la quotité des droits dus à raison des transmissions par décès entre collatéraux, entre époux et entre étrangers. Ainsi la loi du 22 frimaire an VII s'était bornée à édicter les droits suivants : 1 fr. 25 0/0 sur les mutations mobilières en propriété ou en usufruit par décès entre collatéraux et entre personnes non parentes, ce taux étant réduit de moitié quand il s'agissait de succession entre époux : — 2,50 0/0 sur les transmissions d'immeubles par décès entre époux ; — 5 0/0 pour les mutations par

décès entre personnes non parentes. La loi du 22 frimaire an VII avait accepté l'uniformité du taux de l'impôt sans distinguer suivant le degré de parenté; la loi du 28 avril 1816 opère les réformes suivantes :

1^o Elle établit trois catégories de successibles en dehors des héritiers en ligne directe, au point de vue de la différence des tarifs; mais elle maintient la distinction, quant au taux du droit, entre les meubles et les immeubles transmis par décès.

D'après cette loi, les droits sur une succession immobilière (art. 53) étaient de : 3 0/0 entre époux, en supposant l'époux survivant appelé par testament à recueillir totalement ou partiellement la succession du défunt, — de 5 0/0 entre collatéraux, — et de 7 0/0 pour les personnes non parentes. S'il s'agissait d'une succession mobilière, les trois taux ci-dessus étaient diminués de moitié, c'est-à-dire abaissés respectivement : à 1,50 0/0, 2,50 0/0 et 3,50 0/0.

2^o Quand l'époux survivant se présentait seulement en qualité de successeur irrégulier (art. 767 C. civ.), il était assimilé aux personnes non parentes et il acquittait les droits au taux réglé pour les mutations par décès entre étrangers (7 0/0 sur les immeubles et 3,50 0/0 sur les meubles).

Le même régime fiscal était appliqué à la part dévolue aux enfants naturels reconnus, dans la succession de leurs père et mère.

Sous la monarchie de Juillet, la loi fiscale la plus importante est celle du 21 avril 1832, qui entre plus avant dans

la voie tracée par le législateur de 1816. Dans l'art. 33, elle édicte de nouveaux tarifs pour les mutations **par décès**, mais seulement en ligne collatérale et entre personnes non parentes. La loi de 1816 ne distinguait pas suivant le degré de parenté des héritiers collatéraux, la loi de 1832 divise avec plus de logique les collatéraux en trois groupes d'après leur degré de parenté avec le défunt.

1° Entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces, le droit de mutation par décès est de 3 0/0 sur les meubles et de 6,50 0/0 sur les immeubles.

2° Entre grands-oncles et grand tantes, petits neveux et petites nièces, et cousins germains, le droit est de 4 0/0 sur les meubles et 7 0/0 sur les immeubles.

3° Entre tous autres parents collatéraux au-delà du 4^e degré et jusqu'au 12^e, le droit est de 5 0/0 sur les meubles et de 8 0/0 sur les immeubles.

4° Enfin, entre personnes non parentes, le droit est de 6 0/0 sur les meubles et de 9 0/0 sur les immeubles.

Sous la Révolution de 1848, l'influence de certaines idées socialistes ne tarda pas à se manifester et à entraîner des conséquences tendant à bouleverser notre législation fiscale. Il importe notamment de signaler le projet présenté par M. Goudchaux, ministre des Finances, qui consacrait nettement le système de l'impôt progressif sur les transmissions de biens par libéralités entre vifs ou par décès.

Ce projet, qui eut un grand retentissement, suscita immédiatement les plus vives objections; on lui reprocha notamment d'être en contradiction avec le principe de la

proportionnalité de l'impôt affirmé par la déclaration des droits de l'homme de 1789.

Le rapport présenté sur le projet par M. de Parieu à l'assemblée nationale, le 1^{er} septembre 1848, combattit énergiquement la réforme proposée et celle-ci fut repoussée (voir à ce sujet : *de Parieu, Traité des Impôts*, annexe au 5^e volume).

En réalité la seule loi importante de la 2^e République sur le régime fiscal des mutations par décès est celle du 18 mai 1850. Elle contient trois dispositions essentielles :

3^o Elle assujettit au droit de mutation par décès, comme au droit de donation entre vifs, les transmissions entre vifs à titre gratuit et par décès de rentes sur l'État. Elle applique la même règle aux mutations par décès de fonds publics et d'actions de Compagnies ou de Sociétés étrangères, dépendant d'une succession régie par la loi française (art. 7).

2^o Elle assimile les transmissions de meubles par décès aux transmissions héréditaires d'immeubles (art. 10); dorénavant le droit applicable jusque-là aux successions immobilières s'étend aux transmissions héréditaires de meubles.

3^o Enfin la loi allonge la durée de la prescription pour la réclamation des droits exigibles sur les omissions de biens dans les déclarations faites après décès et sur les successions non déclarées. Cette durée est étendue à 5 années pour la première prescription, et à 10 années pour la deuxième (art. 11).

Pendant le 2^e Empire ont été votées d'assez nombreuses dispositions législatives empreintes de préoccupations

fiscales, mais qui visent moins la réalisation de réformes équitables que l'alimentation des caisses de l'État, appauvries par les Travaux publics et les guerres. Peu importe que les imperfections de la loi du 22 frimaire persistent, on ne s'en préoccupe guère ; l'important est d'obtenir de fortes rentrées d'argent. Ces lois sont peu étudiées ; elles sont votées en général sans grande discussion. On peut noter, parmi elles, la loi du 14 juillet 1855, qui ajoute un nouveau décime à celui qu'avait institué la loi du 6 prairial an VII. On était alors à l'époque de la guerre de Crimée et la loi (art. 5) porte que l'aggravation édictée ne survivra pas au 1^{er} janvier 1858. En réalité, supprimé par la loi du 23 juin 1857 (art. 13), le double décime fut rétabli par celle du 13 mai 1863 (art. 4), réduit de moitié par la loi du 8 juin 1864 (art. 3) et maintenu ainsi jusqu'à la loi du 23 août 1871.

Sous la 3^e République, la législation présente un tout autre caractère, l'esprit fiscal ne disparaît pas assurément des prescriptions du législateur, c'est même à l'Enregistrement que va être demandée une notable fraction des nouvelles ressources nécessaires pour payer l'indemnité de 5 milliards due à l'Allemagne à la suite de la guerre de 1870 et pour supporter les charges imposées par la réfection de l'armement, le renforcement de l'armée, et les autres conséquences de la guerre. Mais la caractéristique essentielle des lois nouvelles, c'est que, non contentes d'élever les taxes anciennes, de rechercher les actes et les valeurs exonérés jusque là, elles poursuivent un but économique

et juridique que n'obscurcit pas la volonté de procurer des ressources plus considérables au Trésor. Elles ne se bornent pas à battre monnaie et à déjouer la fraude, elles cherchent à améliorer la législation antérieure, à introduire plus de justice dans la répartition de l'impôt et à donner satisfaction aux griefs formulés contre des principes fiscaux admis jusque là sans conteste. La loi de frimaire n'est plus l'arche sainte à laquelle le pouvoir législatif n'ose plus toucher, il y porte délibérément la main sans crainte de s'attaquer à ses bases essentielles.

La loi du 23 août 1871 (art. 3 et 4) assujettit au droit de succession les transmissions de valeurs mobilières par décès.

La loi du 38 décembre 1873 (art. 2) ajoute un demi décime supplémentaire aux droits d'Enregistrement déjà majorés de 2 décimes par la loi du 6 prairial an VII (art. 1^{er}) et par celles du 14 juillet 1855 (art. 5) et du 2 juillet 1862 (art. 14).

On rencontre ensuite une loi impotante : celle du 21 juin 1875, motivée par le désir de combler un déficit de 64 millions constaté dans les finances de l'État (Rapport général du 8 janvier 1875, rédigé par M. Bodet, ministre des Finances, sur le projet de loi qui fut déposé en février de la même année).

L'art. 2 de la loi du 21 juin 1875 élève les droits de mutation par décès sur les transmissions d'immeubles ruraux en modifiant le mode de liquidation de ces droits. D'après la loi du 22 frimaire an VII, l'impôt des successions était perçu, en ce qui concerne la transmission en pleine pro-

priété, des immeubles, sur le revenu annuel multiplié par 20, et quant aux transmissions en usufruit, sur ce revenu multiplié par 10; aucune distinction n'était établie par la loi de frimaire entre les immeubles urbains et les immeubles ruraux. Mais, dans les années qui ont suivi la guerre de 1870, commença la crise agricole qui devait se prolonger jusqu'à la fin du xix^e siècle. Les produits de la terre se vendaient mal, les agriculteurs ne tiraient de leurs domaines qu'un rendement progressivement décroissant, de sorte que le maintien du taux de capitalisation de 20 aboutissait à n'assujettir les mutations d'immeubles ruraux par décès au droit de mutation que sur les $\frac{3}{5}$ environ de leur valeur. En conséquence la loi du 21 juin 1875 a élevé ce taux de capitalisation et l'a porté à 25 pour les transmissions héréditaires de domaines ruraux en pleine propriété, et à $12 \frac{1}{2}$ pour celles s'opérant seulement en usufruit. En ce qui concerne les immeubles urbains, le taux de capitalisation n'a pas été modifié.

D'après l'article 3 de la même loi, lorsque des objets mobiliers dépendant d'une succession ont été vendus publiquement dans les 2 ans du décès, le prix de vente servira de base à la perception des droits de mutation par décès, même s'il y a eu préalablement un inventaire, lorsque l'évaluation portée à l'inventaire est inférieure aux prix de vente. Auparavant les droits étaient perçus sur les sommes portées à l'inventaire ou sur l'estimation des parties, sommes qui étaient généralement inférieures à la valeur des meubles héréditaires.

Enfin il convient de mentionner, en raison de son importance, l'article 6 de la loi du 21 juin 1875, qui considère, pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession de l'assuré, les sommes dues par l'assureur à raison du décès de l'assuré. Cette règle n'a pas été admise sans discussion ; on a dit qu'en réalité, l'assuré n'avait jamais été saisi de cet émolument ; que, dès lors, il n'avait pas pu le transmettre à ses successibles et que, par suite, la perception du droit de mutation par décès manque de base. Mais cette argumentation n'est pas fondée ; l'assuré n'a pas été sans doute saisi de cet émolument, mais il a été investi d'un droit qu'il a transmis à titre héréditaire et qui doit, pour ce motif, donner ouverture à l'impôt.

Il faut attendre ensuite jusqu'à la loi du 25 février 1901 pour voir se réaliser la réforme la plus sérieuse dont la loi du 22 frimaire an VII ait été l'objet depuis sa promulgation.

CHAPITRE III

L'APPLICATION DE L'IMPÔT PROGRESSIF.

SA CRÉATION PAR LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901 ET

SON EXTENSION PAR LES LOIS ULTÉRIEURES

(30 MARS 1902, 8 AVRIL 1910, 31 DÉCEMBRE 1917)

Nous diviserons ce chapitre en deux sections ;

1^{re} Section. — L'institution de l'impôt progressif par la loi du 25 février 1901 et les lois complémentaires du 30 mars 1902 et du 8 avril 1910. Caractères généraux de cette législation nouvelle.

2^e Section. — Les réformes nécessitées par la guerre. Majoration de l'impôt progressif et institution de la taxe successorale (loi du 31 décembre 1917)

1^{re} Section. — L'institution de l'impôt progressif par la loi du 25 février 1901 et en lois complémentaires du 30 mars 1902 et du 8 avril 1910. Caractères généraux de cette législation nouvelle.

Dès 1875, le gouvernement avait conçu le projet d'améliorer notablement la loi de frimaire en lui apportant, au point de vue du régime fiscal des successions une double

correction : 1^o la distraction du passif héréditaire, 2^o l'introduction de l'impôt progressif.

La distraction des charges pour le paiement des droits constitue incontestablement une réforme d'une grande importance ; elle était depuis longtemps réclamée par l'opinion et elle est l'expression même de la justice. Mais l'innovation la plus radicale de la loi de 1901 et l'idée maîtresse de cette législation consistent incontestablement dans la substitution au droit proportionnel d'un droit progressif gradué à la fois d'après l'importance des valeurs transmises et d'après le degré de parenté de l'héritier avec le défunt.

A la veille de la loi du 25 février 1901, en tenant compte des 2 décimes et demi supplémentaires, les droits de mutation par décès atteignaient, par 100 francs, les chiffres suivants : 1 fr. 25 0/0 en ligne directe ; — 3 fr. 75 0/0 entre époux, — 6 fr. 75 0/0 entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces, — 8 fr. 75 0/0 entre grands oncles et grand' tantes, petits neveux et petites nièces, — 10 0/0 au delà du 4^e degré et jusqu'au 12^e, — et 11,25 0/0 entre étrangers.

Le taux du droit, dans ce système, n'augmentait en définitive qu'en tenant compte d'un seul élément : le degré de parenté, le taux s'élevant seulement à mesure que l'héritier ou le légataire se trouvait à un degré plus éloigné du défunt. Cette graduation reposait sur un motif très rationnel : dans l'intérêt supérieur de la famille, le législateur avait désiré témoigner quelque faveur aux transmissions héréditaires qui concourent au développement et à la prospérité

de cette famille, c'est-à-dire aux transmissions qui s'opèrent entre parents les plus proches, et, par compensation, le législateur frappait plus lourdement les successions entre parents plus éloignés. Ces catégories d'hérités lui paraissaient moins utiles au maintien de la cohésion de la famille et au bon ordre social.

Il faut bien remarquer d'ailleurs qu'en créant diverses catégories parmi les héritiers, et en majorant les tarifs en raison de l'éloignement de la parenté, le législateur de l'an VII et des lois subséquentes n'avait pas édicté une progression véritable, attendu que la progression consiste dans une élévation des tarifs en proportion des facultés des redevables. Or, avec le tarif en vigueur jusqu'à la loi du 25 février 1901, le taux reste proportionnel en ce sens que toutes les fortunes transmises par décès acquittent les mêmes droits de mutation, quelle que soit leur importance, lorsqu'elles parviennent à des héritiers du même ordre. C'était ce régime fiscal que, dès 1895, le législateur se proposait de modifier en ajoutant à la graduation suivant le degré de parenté une graduation nouvelle d'après l'importance des valeurs héréditaires recueillies par le successible; en d'autres termes il s'agissait d'établir une progressivité des droits de mutation calculée sur une double échelle, construite à la fois d'après le degré de parenté et selon l'importance de la succession.

Cette idée du reste n'était pas nouvelle. Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, dès 1849 le député Crémieux avait proposé à l'Assemblée Nationale d'appliquer aux succes-

sions un tarif progressif s'échelonnant, suivant le degré de parenté, de 3 à 12 0/0 jusqu'à 20.000 francs d'actif; de 4 à 14 0/0 entre 20.000 et 100.000 francs d'actif; de 5 à 15 0/0 entre 100.000 et 300.000 francs d'actif; de 6 à 16 0/0 au dessus de 300.000 francs d'actif. En outre les successions inférieures à 2.000 francs étaient affranchies de tous droits. Cette première tentative échoua, la Commission d'initiative parlementaire la repoussa purement et simplement.

En 1890, la Commission du Budget de la Chambre fut saisie de deux amendements : l'un de M. Duché, l'autre de M. Borie, ayant tous les deux pour objet d'assujettir les successions à une taxe progressive.

La Commission se montra favorable au projet et, dans le rapport général présenté en son nom par M. Yves Guyot, elle proposait à la Chambre d'adopter les dispositions suivantes ; Le tarif devait varier suivant la part reçue par chaque ayant droit : de 1 à 3 0/0 en ligne directe ; de 3 à 6,50 0/0 entre époux ; de 6,50 à 11,50 0/0 entre oncles et tantes, neveux et nièces ; de 7 à 12,50 0/0 entre grands oncles et grand tantes, petits neveux et petites nièces ; de 9 à 14,50 0/0 entre héritiers au delà du 4^e degré et entre personnes non parentes. Ces taux, dont la progression n'était pas indéfinie, car elle atteignait son maximum pour une valeur nette de 50.000 francs, échue à chaque héritier, comportaient l'adjonction des 2 décimes et demi. Les Chambres repoussèrent ce projet, mais l'idée et l'évolution vers l'impôt progressif n'en firent pas moins leur chemin.

Plus modérés, M. Vigier et quelques autres députés

proposèrent, le 29 mars 1890, d'augmenter le droit proportionnel sur les mutations par décès : de 1 0/0 pour les successions de 100.000 à 500.000 francs ; de 1/9 pour les successions de 500.000 francs à 1 million ; de 1/8 pour les successions de 1 million à 2 millions ; de 1/7 pour les successions de 2 millions à 3 millions ; de 1/6 pour les successions de 3 millions à 5 millions ; de 1/5 pour les successions au dessus de 5 millions.

Les successions inférieures à 100.000 francs n'étaient pas soumises à cette majoration de droits.

C'est le principe de l'impôt progressif qui reparait sous la proposition de loi de réforme générale de l'impôt, déposée le 13 mai 1891 par M. Maujan et quelques autres députés. Cette proposition, tenant compte de certaines attaques dirigées dès cette époque contre l'héritage, supprimait la vocation héréditaire en ligne collatérale au delà du 4^e degré.

Quant aux héritiers, les auteurs de la proposition les assujettissaient à des droits de mutation déterminés tous les 5 ans par la loi de finances, droits variant de 0 fr. 50 à 20 0/0 de la valeur du capital successoral recueilli. Les parts inférieures à 500 fr., échues à des descendants ou à des ascendants, étaient exemptées de tous droits.

La Commission parlementaire accepta le point de départ, c'est-à-dire la limitation de la vocation héréditaire au 4^e degré, elle affranchit même de tous impôts les parts successorales jusqu'au chiffre de 1.000 francs en ligne directe et entre époux. Enfin elle admit le principe de l'impôt indé-

finiment progressif sur la part nette de chaque ayant-cause. Le tarif progressif adopté par la Commission était de 2 à 4 0/0 en ligne directe et entre époux ; de 9 à 11, 10 0/0 entre frères et sœurs ; de 10 à 12,50 0/0 entre oncles et tantes, neveux et nièces ; de 12 à 14,10 0/0 entre parents jusqu'au 4^e degré inclusivement ; de 15 à 17,10 0/0 entre parents au delà du 4^e degré et entre personnes non parentes.

Tel était le mécanisme du tarif jusqu'à une valeur nette de 1 million ; au delà le tarif maximum devait être élevé de 0 fr. 10 0/0 par fraction de 50.000 francs. Mais la 5^e législature prit fin avant l'adoption de ce projet de loi.

En 1894 fut déposée une nouvelle proposition, qui tendait également à établir un tarif progressif pour les droits de mutation par décès et à laquelle la Commission de la Chambre des Députés ne se montra pas réfractaire. Le tarif était de 1,25 à 10,25 0/0 en ligne directe suivant l'importance de la fortune recueillie ; de 3,75 à 12,75 0/0 entre époux ; de 8 à 17 0/0 entre frères et sœurs ; de 11 à 20 0/0 entre oncles et tantes, neveux et nièces, grands oncles et grand' tantes, petits neveux et petites nièces, cousins germains ; de 13 à 22 0/0 entre parents au 5^e et au 6^e degré ; de 18,50 à 24,50 0/0 au delà du 6^e degré et entre personnes non parentes,

Le 24 juillet 1894, M. Poincaré saisit la Chambre d'un projet qui proposait plus résolument encore l'application d'un tarif progressif aux droits de mutation par décès. Ce projet divisait tous les successibles en 7 catégories :

1^{re} Catégorie : Héritiers en ligne directe, le droit était : de 10/0 pour une part héréditaire égale ou inférieure à 2.000 francs ; — de 1,25 0/0 entre 2.000 et 10.000 francs ; — de 1,50 0/0 entre 10.000 et 50.000 francs ; — de 1,75 0/0 entre 50.000 et 100.000 francs ; — de 2 0/0 entre 100.000 et 250.000 francs ; — de 2,50 0/0 entre 250.000 et 500.000 francs ; — de 2,75 0/0 entre 500.000 et 1 million ; — de 3 0/0 au delà de 1 million.

2^e Catégorie : Entre époux, le droit variait, en suivant les diverses tranches comprises dans la 1^{re} catégorie, de 3,75 0/0 à 9 0/0. Pour toutes les autres catégories, la progression suivait également la même série de tranches.

3^e Catégorie : Frères et sœurs, les droits variaient de 8,50 0/0 à 12,50 0/0.

4^e Catégorie : Oncles et tantes, neveux et nièces, droits de 10 à 15,50 0/0.

5^e Catégorie : Grands oncles et grand' tantes, petits neveux, petites nièces, cousins germains, droits de 12 à 17,50 0/0.

6^e Catégorie : Parents au 5^e et au 6^e degrés, droits de 14 à 19,50 0/0.

7^e Catégorie : Parents au delà de 6^e degré et personnes non parentes, droits de 15 à 19,50 0/0.

D'après le projet de M. Poincaré, les droits étaient nets, c'est-à-dire, affranchis de la surtaxe des décimes.

La proposition de M. Poincaré n'avait pas pour résultat d'aboutir uniformément à une majoration de l'impôt ; ainsi pour une part de succession égale ou inférieure à 2.000 francs, l'héritier en ligne directe n'avait pas à payer que 20 francs au lieu de 25 francs avec les décimes d'après la législation en vigueur (20 francs pour 2.000).

Au delà de 10.000 francs, le projet mettait à la charge de l'héritier en ligne directe des droits supérieurs à ceux qu'il acquittait jusque là. De même, entre frères et sœurs, les droits étaient sensiblement aggravés, ils se montaient sur 2.000 francs à 170 francs au lieu de 162 fr. 50 ; — sur 10.000 à 890 francs au lieu de 812 fr. 50.

Ces divers projets ont fini par aboutir à la loi du 25 février 1901, qui adopta franchement le principe de la progression, mais qui n'en constitue pas cependant la dernière étape.

Ayant cette loi les tarifs en vigueur, simplement proportionnels, étaient les suivants : ligne directe 1 0/0 ; — entre époux : 3 0/0 lorsque l'époux survivant vient à la succession du défunt en vertu d'une donation (institution contractuelle entre époux) ou d'un testament ; 9 0/0 lorsqu'il recueille la succession à défaut de parents du défunt ; — entre oncles et tantes, neveux et nièces, frères et sœurs, 6,50 0/0 ; — entre grands oncles et grand' tantes, petits neveux et petites nièces, cousins germains, 7 0/0 ; — entre parents au delà du 5^e degré jusqu'au 12^e degré. 8 0/0 ; — enfin entre étrangers 9 0/0.

Enfin la loi du 25 février 1901, article 2, introduit pour la première fois en matière de succession le tarif progressif ; mais la première également, elle proclame le principe équitable de la distraction des charges. Elle répartit les héritiers en 7 catégories au lieu de 6, classant les frères et sœurs dans une catégorie à part ; puis elle assimile les parents au delà du 6^e degré à des étrangers.

Le tarif progressif est appliqué de la manière suivante : la part nette recueillie par chaque ayant droit est fractionnée par tranches et chaque tranche est soumise au tarif particulier qui lui correspond.

Les tranches sont les suivantes : de 1 à 2.000 ; — de 2.001 à 10.000 ; — de 10.001 à 50.000 ; — de 50.001 à 100.000 ; — de 100.001 à 250.000 ; — de 250.001 à 500.000 ; — de 500.001 à 1 million. Enfin la 8^e tranche comprend les parts héréditaires nettes dépassant 1 million.

Sur les tranches ainsi déterminées la progression est fixée comme il suit :

1^o En ligne directe : 1 — 1,25 — 1,50 — 1,75 — 2 — 2,50 0/0 (le taux, pour les 3 dernières tranches, est uniformément de 2,50 en ligne directe).

2^o Entre époux : 3,75 — 4 — 4,50 — 5 — 5,50 — 6 — 6,50 — 7 0/0.

3^o Entre frères et sœurs : 8,50 — 9 — 9,50 — 10 — 10,50 — 11 — 11,50 — 12 0/0.

4^o Entre oncles ou tantes et neveux et nièces : 10 — 10,50 — 11 — 11,50 — 12 — 12,50 — 13 — 13,50 0/0.

5^o Entre grands oncles ou grand' tantes, petits neveux ou petites nièces, et entre cousins germains : 12 — 12,50 — 13 — 13,50 — 14 — 14,50 — 15 — et 15,50 0/0.

6^o Entre parents aux 5^e et 6^e degrés : 14 — 14,50 — 15 — 15,50 — 16 — 16,50 — 17 — 17,50 0/0.

7^o Entre parents au delà du 6^e degré et entre personnes non parentes : 15 — 15,50 — 16 — 16,50 — 17 — 17,50 — 18 — 18,50 0/0.

La loi du 30 mars 1902, qui est venue ensuite, a été suscitée par le désir d'étendre la progression aux successions les plus opulentes, c'est-à-dire dont le montant dépassait le million. La progression, d'abord limitée aux fractions de parts nettes jusqu'à 1 million, a été élevée par l'article 10 de la loi du 30 mars 1902 jusqu'aux parts supérieures à 50 millions. Les nouveaux

droits sont, comme ceux édictés en 1901, affranchis de décimes. Destinée à frapper les grosses fortunes, la nouvelle loi établit 5 nouvelles tranches : de 1 à 2 millions — de 2 à 5 millions — de 5 à 10 millions — de 10 millions à 50 millions — enfin la dernière tranche est celle qui dépasse 50 millions :

La loi du 8 avril 1910 (art. 10) majore le tarif, différencie les droits dus par les héritiers de la ligne directe, suivant le degré. Elle distingue en ligne directe : les enfants, les petits enfants, les arrière petits enfants, les père et mère, les grands parents et les arrière grands parents. La loi du 8 avril 1910 a ainsi surtaxé, pour les successions en ligne directe, les taux afférents à chaque tranche : de 0 fr. 50 0/0 quand la succession est échue à des ascendants ou à des descendants au 2^e degré — et de 1 0/0 quand elle est recueillie par des ascendants ou des descendants au delà du 2^e degré. Cette loi a, d'autre part, assimilé les parents au delà du 4^e degré aux personnes non parentes :

Jusqu'à la dernière époque, le tarif progressif établi par les lois du 25 février 1901, 30 mars 1902 et 8 avril 1910, était gouverné par les règles suivantes :

1^{re} Règle. — Le taux de l'impôt varie suivant l'importance de la part recueillie par l'héritier. La loi du 8 avril 1910 a créé 12 tranches différentes qui s'étagent de la manière suivante : de 1 à 2.000 ; — de 2.001 à 10.000 ; — de 10.001 à 50.000 ; — de 50.001 à 100.000 ; — de 100.001 à 250.000 ; — de 250.001 à 500.000 ; — de 500.001 à 1 million ; — de 1 million à 2 millions ; — de 2 millions à 5 millions ; — de 5 millions à 10 millions ; — de 10 millions à 50 millions ; — enfin au dessus de 50 millions. La législation de 1910 jugea inutile de pousser le fractionnement au delà de 50 millions. Il résulte de là qu'un héritier qui recueille par exemple 20.000 francs paie les droits sur 3 fractions dis-

tiactes de l'actif qu'il reçoit, d'abord sur les 2 premiers mille francs, puis un droit plus élevé sur les 8.000 francs suivants, enfin un droit plus élevé encore sur les 10 derniers mille francs en tenant compte du tarif qui correspond à chaque tranche.

2^e Règle. — La loi du 8 avril 1910 fait varier le taux de l'impôt non seulement suivant la ligne d'héritiers, mais encore dans chaque ligne suivant le degré de parenté de l'héritier avec le défunt. Ainsi en ligne directe, dans laquelle les droits varient de 1 0/0 à 7,50 0/0 suivant la part recueillie, 3 catégories du successibles (descendants et ascendants du 1^{er} degré, du 2^e degré, du 3^e degré) sont nettement séparées.

Viennent ensuite les époux, qui forment le 2^e groupe de successibles au point de vue de l'impôt de mutation par décès.

Avant la loi du 25 février 1901, les droits sur les successions entre époux étaient de 3 0/0, de 3,75 0/0 avec les décimes quand l'époux survivant était appelé par donation ou par testament (la loi du 28 avril 1816, art. 53) et de 9 0/0 quand l'époux était appelé à défaut d'héritiers au degré successible. Lors de la réforme de l'article 767 C. civ. (loi du 9 mars 1871) l'époux survivant a été gratifié d'un droit d'usufruit du 1/4 ou de 1/2 selon qu'il s'agit d'héritiers en ligne directe descendante ou d'autres parents du défunt et il a été décidé que, sur cet usufruit légal, l'époux survivant ne serait astreint qu'au tarif de 3 0/0. En vertu des lois de 1901 et 1910, que l'époux survivant soit appelé par la loi ou par testament, qu'il succède en usufruit ou en pleine propriété, la quotité du droit reste la même, c'est seulement d'après l'importance de ce qu'il recueille, en tenant compte des 12 tranches susindiquées, que les droits s'échelonnent de 40/0 à 12,25 0/0.

Le troisième groupe de successibles, au point de vue de

L'impôt, est formé des frères et des sœurs; pour eux le tarif commence à 10 0/0 pour la tranche inférieure et atteint 18,25 0/0 pour la tranche la plus élevée.

Pour le 4^e groupe : oncles et tantes, neveux ou nièces, le tarif s'échelonne entre 12 0/0 pour la 1^{re} tranche et 23 0/0 au delà de 50 millions.

Pour le 5^e groupe : grands oncles ou grand' tantes, petits neveux ou petites nièces, ou entre cousins germains, le tarif débute à 15 0/0 et s'élève jusqu'à 26 0/0.

Enfin le 6^e et dernier groupe comprend les parents au delà du 6^e degré (cousins issus de germains) et les personnes non parentes. Le tarif applicable s'échelonne de 18 à 29 0/0, en s'élevant chaque fois d'une unité pour chaque tranche. (La progression par unité est d'ailleurs la même sur les différentes tranches à l'égard des 3 derniers groupes).

3^e Règle. — Le droit est liquidé non pas sur l'ensemble de la succession, mais sur la part recueillie par chaque ayant droit (loi du 25 février 1901, art. 2). C'est donc cette part qui est répartie en tranches successives pour le calcul de l'impôt progressif; par suite, lorsque plusieurs héritiers ou légataires recueillent la succession, il faut envisager séparément la part de chacun et calculer le droit au taux légal sur chaque fraction de cette part. Ainsi, au point de vue fiscal, la succession est l'objet d'une division entre les divers successibles.

A ce sujet deux observations doivent être présentées : l'une concernant la représentation héréditaire, l'autre la transmission de la succession (art. 739 et suivants et 782 C. civ.).

D'abord, si plusieurs héritiers viennent à la succession par représentation, sont-ils distincts les uns des autres ou ne forment-ils à eux tous qu'un seul héritier? L'intérêt pratique

est le suivant : L'opinion qui les considère comme distincts les uns des autres est la plus avantageuse pour eux, car deux parts de 2.000 francs chacune sont soumises à un droit moins élevé dans son total qu'une seule part de 4.000 francs, ainsi en ligne directe, deux parts de 2.000 francs ne sont assujetties chacune qu'au tarif de 1 0/0 tandis qu'une part unique de 4.000 francs paie, d'après la législation de 1901 et de 1910, 1 0/0 jusqu'à 2.000 francs et 1,50 0/0 sur le surplus.

Il ne semble pas douteux que chaque représentant doive être considéré comme étant un héritier distinct. Il suffit en effet de faire ici appel aux principes de droit civil ; le représentant succède en son nom personnel bien que venant à la place du représenté, il y a donc autant d'héritiers que de personnes appelées au rang du représenté.

La solution doit être différente quand des héritiers succèdent par transmission aux droits acquis par un successible décédé lui-même après le défunt. Ils doivent être envisagés dans leur ensemble, car les droits qu'ils recueillent sont ceux qu'avait leur auteur dans la succession qui lui était échue. Le transmettant étant considéré comme leur auteur, les droits à percevoir sont déterminés par le degré de parenté du transmettant avec la personne dont il avait recueilli la succession.

4^e Règle. — Le droit est perçu sur le montant net de chaque part héréditaire (art. 2 et 3 de la loi du 25 février 1901) ; il y a donc lieu de déduire de la part de chaque successeur la portion des dettes qui lui incombe, c'est seulement l'excédent, c'est-à-dire l'actif net, qui est soumis au droit, qui varie avec les tranches et qui s'élève à mesure que l'on passe de l'une à l'autre des catégories édictées par la loi. Le législateur a, d'ailleurs, pris des précautions pour s'assurer de la sincérité du passif

déductible et les prescriptions à cet égard sont contenues dans les articles 3 à 10 de la loi du 25 février 1901.

L'introduction du tarif progressif par la loi du 25 février 1901 donne lieu encore à quelques autres remarques :

1° Toutes les mutations par décès ab intestat ou testamentaires sont passibles du même droit. La dévolution héréditaire ab intestat est fondée en effet sur la volonté présumée du défunt, volonté dont la loi se borne à être l'expression ; mais il n'est dû aucun droit de mutation par décès quand la mutation opérée par le seul effet de la loi ne repose sur aucune manifestation de volonté du défunt. C'est ainsi que l'usufruit légal des père et mère sur les biens auxquels succèdent leurs enfants mineurs de 18 ans (art. 384 C. civ.) est affranchi de tous droits de mutation, car il s'agit ici d'une transmission purement légale.

2° En ce qui concerne les héritiers en ligne directe, le législateur ne distingue pas entre les ascendants et les descendants, le tarif est le même et il s'applique aux ascendants recueillant non seulement la succession ordinaire, mais aussi la succession anormale, c'est-à-dire, exerçant le droit de retour légal de l'art. 747 C. civ.

3° La situation des enfants naturels reconnus a été améliorée au point de vue fiscal comme en droit civil. En droit fiscal ils étaient autrefois assujettis au tarif gouvernant les mutations par décès entre étrangers (11 25 0/0 avant la loi du 25 février 1901), quand ils étaient appelés à la succession à défaut de parents du défunt. Si, au contraire, ils recueillaient la succession en concours avec des parents

légitimes ou en qualité de légataires, ils ne payaient que le tarif applicable aux autres successibles de la ligne directe, on les assimilait à des enfants légitimes. Cette distinction a été supprimée par la loi du 25 mars 1896, qui a élargi notablement les droits héréditaires des enfants naturels. L'art. 8 de cette loi modifie l'art. 53, in fine, de la loi du 28 avril 1816 qui avait établi, quant aux tarifs, la distinction précédente. Désormais, que l'enfant naturel reconnu soit appelé à la succession ab intestat ou à la succession testamentaire de son auteur, il est toujours considéré, quant à la quotité du droit, comme un enfant légitime. Le même principe s'applique aux descendants légitimes de l'enfant naturel et, dans le silence de la loi, on admet que les autres parents naturels, c'est-à-dire, les père et mère, et dans le cas de l'art. 766 du C. civ. les frères et sœurs naturels du défunt bénéficient du même tarif que les parents légitimes du défunt du degré correspondant.

4° Enfin les personnes morales, associations, sociétés et autres collectivités appelées à la succession par testament paient les mêmes droits que ceux exigibles sur des successions dévolues par testament à des étrangers. Toutefois, d'après l'art. 19 de la loi du 25 février 1901, une exception est apportée à cette règle en faveur des départements et des communes. Sont soumis à un droit de 9 0/0 sans décimes les donations et les legs consentis au profit des départements et des communes en tant qu'ils sont affectés par la volonté expresse du disposant à des œuvres d'assistance. Le même régime concerne les donations et les legs faits

aux établissements publics, charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique, dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance. Ainsi les legs ayant une affectation charitable demeurent soumis au droit proportionnel de 9 0/0, ils échappent à l'application du tarif progressif; seulement, pour que cette réduction très sensible de l'impôt soit accordée, il faut que le caractère de bienfaisance de la disposition soit reconnu par le décret rendu en Conseil d'État ou par l'arrêté préfectoral qui en autorisera l'acception. Sont soumis au même tarif les legs faits aux sociétés d'instruction et d'éducation populaire gratuite, reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État.

Quant aux libéralités faites à l'État, elles ne donnent lieu à aucun impôt, il en est ainsi depuis la loi du 22 frimaire an VII (art. 70. § 2, n° 1). La même immunité s'étend aux successions en deshérence.

Telles sont les règles essentielles qui, depuis la loi du 25 février 1901, gouvernent l'application de l'impôt progressif.

Avant d'arriver à l'étude des réformes les plus récentes en cette matière, nous croyons utile d'indiquer les résultats statistiques de l'application aux successions de l'impôt progressif majoré par la loi du 8 avril 1910 (C. F. *Revue de l'Enregistrement*, année 1913, art. 5.845, p. 782). Ces indications concernent l'une des dernières années normales d'avant la guerre, l'année 1911.

Les valeurs qui ont été assujetties en 1911 au régime fiscal établi par la loi du 8 avril 1910 se sont élevées à..... 6.140.482.108 fr.
 Il en a été déduit un passif justifié de..... 378.757.395 »
 Ce qui ramène l'actif net soumis à l'impôt à. 5.761.724.713 fr.

Parmi les successions déclarées il en est un grand nombre qui ne présentent aucun passif déductible, soit que le défunt n'en ait laissé aucun à son décès, soit que le passif allégué ait été rejeté, comme insuffisamment justifié, par les agents de l'Enregistrement.

Les successions déclarées rentrant dans cette catégorie étaient de 316.853; l'actif total taxé a atteint le chiffre de..... 4.405.758.168 fr.

Une 2^e catégorie de successions se compose des successions grevées d'un passif justifié, mais dont la déduction a laissé se dégager un excédent d'actif. En 1911, 42.260 successions ont figuré dans cette catégorie, l'actif brut déclaré étant de 1.653.091.373 fr., et le passif de 297.124.828 fr. l'actif net s'est élevé à..... 1.355.966.545 fr.

Enfin pour 12.738 successions, le passif justifié, 133.500.773 francs a absorbé et au-delà la valeur de l'actif 81.632.567 francs, de sorte que les héritiers n'ont eu aucun impôt à acquitter au fisc.

Total de l'actif net taxé..... 5.761.724.713 fr.

Les successions comprenant un actif net ont été classées

par l'administration de l'Enregistrement, d'après l'importance de cet actif, en 13 séries :

1 ^o	95.522 successions de	1 à	500 fr. pour une somme de	23.554.413 fr.
2 ^o	94.787 —	501 à	2.000 » —	119.126.038 »
3 ^o	105.966 —	2.001 à	10.000 » —	523.585.874 »
4 ^o	47.032 —	10.001 à	50.000 » —	993.980.837 »
5 ^o	7.755 —	50.001 à	100.000 » —	539.326.357 »
6 ^o	4.878 —	100.001 à	250.000 » —	761.071.426 »
7 ^o	1.675 —	250.001 à	500.000 » —	587.970.721 »
8 ^o	832 —	500.001 à	1 million —	591.273.726 »
9 ^o	379 —	1 à	2 millions —	532.314.059 »
10 ^o	245 —	2 à	5 millions —	439.897.393 »
11 ^o	30 —	5 à	10 millions —	200.604.397 »
12 ^o	9 —	10 à	50 millions —	233.040.638 »
13 ^o	3 —	au-dessus de	50 millions —	215.978.834 »
Total : 359.113 successions pour une somme de				5.761.724.713 fr.

Si l'on déduit maintenant du total de l'actif net taxé (5. milliards 761.724. 713 fr.), les legs de bienfaisance assujettis au droit proportionnel de 90/0, il reste, pour les parts successorales assujetties au tarif progressif *de la loi du 8 avril 1901* : 5.576.173.873 francs.

2^e Section — Les réformes nécessitées par la guerre : majoration de l'impôt progressif et institution de la taxe successorale (loi du 31 décembre 1918)

Nous étudierons en 2 paragraphes :

§ 1^{er} — Les diverses méthodes proposées pour retirer des successions de nouvelles ressources fiscales.

§ 2. — Historique de la loi du 31 décembre 1917.

§ 1^{er}. — *Les diverses méthodes proposées pour retirer des successions de nouvelles ressources fiscales*

L'impôt progressif établi sur les bases que nous venons de décrire atteignait déjà en 1910, pour les successions d'une certaine importance, des taux très élevés puisque les maxima s'élevaient de 6.50 0/0 en ligne directe jusqu'à 29 0/0 entre parents au delà du 4^e degré et entre personnes non parentes. Aussi certains économistes protestaient-ils, dès cette époque, contre la lourdeur de pareilles charges fiscales : « Jamais autrefois de pareilles charges n'eussent semblé admissibles » écrit M. Stourm, (*ouvrage cité*, p. 252). Et l'éminent auteur invoque l'argument, bien souvent reproduit, à savoir que, si les biens du propriétaire ont droit de son vivant à une légitime protection dans leur totalité, ils doivent continuer à jouir de la même garantie lorsqu'ils arrivent aux mains des héritiers. M. Stourm concluait qu'un impôt dont les taux maxima atteignent un pareil degré d'élévation présente un caractère nettement spoliateur et doit être condamné comme contraire à l'intérêt même du pays. En effet, disait M. Stourm, si l'impôt tarit à ce point l'héritage, la formation des capitaux sera découragée et la grande majorité des individus ne songera plus à travailler pour leur descendance, sachant qu'à l'époque de leur décès, leurs capitaux subiront une véritable confiscation partielle sous la forme d'un impôt excessif prélevé par l'État. « Les combinaisons de la progressivité, observait M. Stourm, (p. 253), laissent intentionnellement la majorité du pays

indifférente à la poussée des tarifs. La porte alors reste grande ouverte aux tentations budgétaires, lesquelles deviennent irrésistibles quand la poussée des dépenses l'est elle-même. »

Malheureusement les événements actuels ont contraint l'État à se procurer de nouvelles ressources et le même sentiment de patriotisme qui pouvait autrefois inciter les économistes à formuler des critiques contre notre système fiscal en matière de mutation par décès, doit aujourd'hui les porter à reconnaître que les immenses sacrifices consentis par la France, l'obligent à rehausser encore le tarif progressif en vigueur depuis 1901.

L'Administration de l'Enregistrement avait elle-même remarqué, au cours de la guerre, que le rendement de l'impôt sur les successions ne procurait plus au Trésor les ressources nécessaires. Ainsi, par rapport au rendement mensuel normal évalué à 36 millions 625.500 francs, les droits de mutation recouvrés en juillet 1916 n'atteignent que 26 millions 766.000 francs (*Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, 1916, p. 91).

En novembre 1916, les droits de mutation par décès n'ont donné que 19 millions 575.500 francs, alors que le rendement prévu pour le même mois en année normale est de 33 millions 870.500 francs (*Bulletin de Statistique*, novembre 1916, p. 737).

En décembre 1916, le produit de l'impôt ne dépassait pas 22 millions 895.000 francs, alors que le rendement prévu pour le même mois en année normale est de 25 millions

028.000 francs, (*Bulletin de Statistique*, décembre 1916, p. 10, 27).

Voici, du reste, dans ses résultats globaux le produit des droits de succession dans la période qui a précédé la guerre et dans celle qui s'est ouverte depuis la guerre.

1° Dans la période qui a précédé la guerre :

Année —	Produit annuel des droits de mutation par décès — — —
1891-1900 (moyenne annuelle)....	190 millions
1901 (produit réel de l'année)....	200 —
1902	218 —
1903.....	233 —
1904.....	244 —
1905.....	263 —
1906.....	239 —
1907.....	248 —
1908.....	249 —
1909.....	270 —
1910.....	250 —
1911.....	339 —
1912.....	319 —
1913.....	329 —

Il convient de noter que le produit des droits de mutation par décès, à partir de 1901-1902 et 1910, a été nécessairement influencé par l'application des diverses lois relatives au régime fiscal des successions, la loi du 25 février 1901 qui a inauguré l'impôt progressif, celle du 30 mars 1902 qui a élevé les droits de succession pour les fractions des parts nettes supérieures à un million, enfin celle du 8 avril 1910

qui a accentué la progression. Toutefois les lois dont-il s'agit n'ont pas pu occasionner un relèvement immédiat et sensible des recouvrements, étant donné le délai de 6 mois après le décès accordé au redevable pour souscrire la déclaration et acquitter les droits.

2° Depuis la guerre le produit des droits de mutation par décès a subi un fléchissement qui s'explique aisément en raison de la difficulté que les contribuables éprouvent à réunir les fonds nécessaires à leur libération vis-à-vis du fisc, difficultés encore aggravées pour ceux des contribuables qui se sont trouvés en territoire occupé par l'ennemi. Il est, d'autre part, manifeste que la plupart des valeurs mobilières et des immeubles ont subi, du fait de la guerre, une dépréciation notable. Par suite, malgré la majoration des tarifs en 1910, les recouvrements ont été seulement les suivants : en 1914, 227.527.500 francs ; — en 1915, 238.794.500 francs ; — en 1916, 256.884.000 francs. La situation paraît d'ailleurs s'être améliorée au cours de l'année 1917. Après avoir varié de 20 à 22 millions par mois durant les mois de janvier à avril 1917, le produit des droits de succession a atteint 26 millions en mai, 46 en juin, 31 en juillet, 36 en août, 27 en septembre, 35 en octobre, chiffres qui se rapprochent de la normale ou même qui la dépassent, le montant des prévisions pour un mois d'une année normale étant inférieur à 32 millions (*Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner les articles 2, 3, 4 et 7 à 38 du projet de loi portant fixation du budget ordinaire de l'exercice 1918*, article 7 à 10, successions

et donations, par M. Landry, député — *J. Off., Documents Parlementaires*, Chambre, annexe n° 4.025, p. 1.782 et 1.783).

Malgré le relèvement constaté dans le produit de l'impôt successoral, les résultats ci-dessus mentionnés n'ont pas paru constituer une ressource suffisante pour l'État, étant donné surtout l'importance de la matière imposable et, dès le début de la guerre, la certitude s'imposa que le gouvernement devrait demander aux héritiers de nouveaux sacrifices et qu'il serait indispensable, pour arriver à équilibrer le budget, de frapper d'une contribution plus lourde encore les capitaux transmis par succession ou par legs. Mais sous quelle forme pouvaient être perçues les nouvelles taxes, par quels procédés le gouvernement devait-il se procurer le supplément de ressources dont l'exigence devenait inévitable ? Le choix était possible à cet égard entre plusieurs méthodes. On pouvait hésiter entre trois systèmes :

1° Établissement d'une taxe périodique spéciale sur les capitaux recueillis à titre gratuit.

2° Limitation de la vacation successorale à un degré très rapproché du défunt, de manière à permettre à l'État d'appréhender une fraction importante des successions.

3° Élévation du tarif progressif institué en 1901, en tenant compte toutefois du nombre d'enfants laissés par le défunt, de manière à frapper plus lourdement les successions échues d'un enfant unique ou à un petit nombre d'enfants et à atténuer l'impôt sur des héritages allant à des familles nombreuses (C. f., sur tous ces points, le rapport déjà cité,

fait au nom de la Commission de législation fiscale pour le budget de l'exercice 1918. *J. Off., Doc. Parl.*, 1917, annexe n° 4.025, p. 1.780 et suiv.).

1^{re} Méthode. — Application d'une taxe périodique aux capitaux recueillis à titre gratuit.

C'est de cette conception que s'est inspiré M. Ribot, alors président du Conseil, dans le projet de loi présenté le 22 juin 1917 par le Gouvernement à la Chambre. Ce projet contenait un titre Y qui instituait *une taxe annuelle sur les capitaux recueillis à titre gratuit* (art. 77, 80 et 83 du projet).

D'après l'article 77, toute personne qui a bénéficié avant et qui bénéficiera, après la promulgation de la loi présentée aux Chambres, d'une succession ou d'un legs, est tenue, si la valeur nette des biens par elle recueillis dépasse 2.000 francs, d'acquitter sur cette valeur nette une taxe annuelle dont le taux est de 0 fr. 30 0/0.

Aux termes de l'article 83, si l'héritier donataire ou légataire est un étranger ayant ou non sa résidence en France, la taxe de 0 fr. 30 doit être perçue en totalité et en une seule fois au moment de l'enregistrement de l'acte de donation ou de la déclaration de succession de la manière suivante : si le redevable à moins de 20 ans révolus à l'époque de l'exigibilité de la taxe, il est dû immédiatement 20 annuités de la taxe ; au dessus de cet âge le nombre des annuités est diminué de 2 pour chaque période de 10 ans sans fraction ; pour les redevables âgés de plus de 70 ans le nombre des annuités exigibles est fixé à 5.

L'héritier donataire ou légataire français peut, à toute

époque, se libérer du versement annuel de la taxe en déclarant au receveur la date et le lieu de sa naissance, et en payant, lors de cette déclaration, le nombre d'annuités fixé par la loi.

Les déclarations relatives à la date et au lieu de la naissance du redevable français ou étranger devaient être soumises aux prescriptions et à la sanction édictées par l'article 14 de la loi du 25 février 1901, sanction qui est la suivante : A défaut de l'indication de la date et du lieu de naissance, l'administration perçoit les droits les plus élevés susceptibles d'être dus au Trésor, sauf restitution du trop perçu dans le délai de 2 ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

Toutefois, le projet de M. Ribot comportait certaines exonérations justifiées par la disparition du capital imposable. L'article 80 dispensait du paiement de la taxe, pour les années postérieures à la disparition de la valeur imposable et dans la mesure où cette valeur avait disparu : 1° Les redevables déclarés en état de faillite ou de liquidation judiciaire ; 2° Les redevables qui justifient avoir aliéné à titre gratuit ou onéreux les biens par eux recueillis et qui, en cas d'aliénation à titre onéreux, déposent un état certifié et détaillé de tous les biens composant ce patrimoine, ainsi que l'état du passif grevant ces biens ; le dit état établissant en outre que la valeur de l'héritage recueilli par le redevable est inférieure à la valeur soumise à la taxe, c'est-à-dire à 2.000 francs. La valeurs des biens compris dans cet état

devait être déterminée, à la date de ce document, suivant les règles édictées pour l'évaluation des biens transmis à titre gratuit, et la déduction du passif était admise conformément aux principes posés par les articles 3 à 10 de la loi du 25 février 1901, (cette loi n'admet en principe la déduction que des dettes échues plus de 3 mois avant l'ouverture de la succession et elle interdit celle des dettes contractées par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées).

L'exposé des motifs évaluait à 420 millions, pour la première année, les ressources à attendre du nouvel impôt.

D'après les auteurs du projet, la taxe nouvelle se justifiait par l'idée que l'État peut imposer sans ménagement les capitaux advenus à leurs détenteurs par succession, donation ou legs, sans être le fruit d'un effort personnel; mais le même traitement ne saurait être appliqué sans injustice aux capitaux acquis par le travail propre de l'individu ou par l'épargne qu'il a su réaliser.

Le projet faisait valoir en outre cette considération d'ordre pratique que les capitaux transmis par succession, donation ou legs, peuvent être facilement connus du fisc, l'enregistrement des actes ou des déclarations qui relèvent cette transmission étant obligatoire.

La perception de la taxe pouvait, dès lors, s'opérer sans aucune inquisition fiscale, et, par suite, sans se heurter à l'écueil que rencontrent la plupart des projets d'impôts atteignant soit les capitaux soit les revenus des contribuables.

Malgré ses mérites prétendus, le projet a rencontré une opposition presque universelle et deux critiques principales ont été dirigées contre lui :

La première était relative au caractère rétroactif de l'impôt préconisé par le projet ; le deuxième concernait les difficultés que rencontrerait la nouvelle taxe dans son application, les capitaux visés par la taxe ayant pu, depuis leur arrivée dans le patrimoine du contribuable, diminuer ou même disparaître. — La rétroactivité d'abord était présentée par les adversaires du projet comme contraire aux principes du droit fiscal ; on conçoit la rétroactivité d'une taxe lorsque des circonstances anormales, telles qu'une guerre, ont procuré à une catégorie de citoyens des bénéfices anormaux, que les impôts existants jusque là ne suffiraient pas à atteindre, tel est le cas de l'impôt sur les bénéfices de guerre, dont la loi du 1^{er} juillet 1916 a consacré formellement la rétroactivité ; mais aucun motif de ce genre ne milite en faveur de l'impôt projeté sur les capitaux ; la plupart d'entre eux, surtout les valeurs mobilières, ont subi du fait de la guerre une dépréciation notable ; comment le législateur pourrait-il frapper rétroactivement d'un impôt les contribuables qui, loin de bénéficier d'un enrichissement, ont subi une perte manifeste ? Cette critique était formulée notamment par M. le sénateur Perchot dans un article du *Radical* en date du 12 juillet 1917. La rétroactivité résultait, d'après lui, de ce qu'un impôt venait se superposer à une taxe, le droit de mutation par décès ou le droit de donation, qui avait atteint autrefois les capitaux

au moment précis où ils étaient passés dans le patrimoine de leur détenteur actuel.

Une deuxième critique provenant de ce que le projet ne prenait pas de précautions suffisantes pour n'assujettir à l'impôt que des capitaux vraiment existants.

En définitive, l'héritier, le légataire ou le donataire pouvait n'avoir pas conservé dans leur intégralité les biens qui lui avait été transmis, et cela pour les motifs les plus divers (aliénation contre un prix dont l'emploi a été malheureux, — moins-value résultant par exemple, pour des valeurs mobilières, d'une baisse notable des cours, etc...). Dans tous ces cas cependant la taxe proposée pouvait continuer à être perçue, elle ne tenait aucun compte notamment des moins-values, elle admettait seulement (art. 80) la dispense de la taxe au profit des redevables déclarés en faillite ou en liquidation judiciaire.

Devant l'insuccès de cette première méthode, le Gouvernement a d'abord cherché des ressources dans la suppression de la vocation héréditaire au-delà d'un certain degré.

2^e Méthode. — Limitation de la vocation successorale.

Depuis longtemps, c'était là une des réformes à l'ordre du jour des travaux parlementaires. Très nombreuses avaient été, déjà avant la guerre, les propositions tendant à limiter la vocation héréditaire des parents. Dans un projet en date du 14 août 1909 une sous-commission de la Commission de Législation fiscale se prononçait pour la suppression de la vocation héréditaire au-delà du 4^e degré. Les juristes d'ailleurs, aussi bien que les économistes, s'ac-

cordaient à trouver excessive l'extension du droit de successibilité des collatéraux allant jusqu'au 12^e degré, et les propositions dont il s'agit, tout au moins celles qui s'arrêtaient à une limite raisonnable, ne rencontraient guère de contradicteurs (voir notamment : Ambroise Colin et Capitant, *Cours de Droit civil français*, t. III, p. 385 ; Colson, *Cours d'Économie Politique*, 1904).

Ces idées avaient été reprises depuis la guerre et exprimées sous forme de propositions qui s'accordaient à supprimer la vocation héréditaire après un certain degré (Proposition de M. Rognon, du 26 mai 1916, supprimant la vocation héréditaire au-delà du 3^e degré ; Proposition de M. Magniaudé, du 9 décembre 1916, supprimant la vocation héréditaire au-delà du 4^e degré). Ces propositions de réformes ont finalement abouti et elles ont été réalisées par la loi du 31 décembre 1917.

Il ne faut pas croire, toutefois, que la restriction de la vocation héréditaire au 6^e degré en ligne collatérale soit de nature à procurer de notables ressources à l'État, notre législation successorale, en organisant la dévolution héréditaire, repose sur la présomption que cette dévolution est conforme à la volonté du défunt. Le législateur suppose que, si le *de cuius* avait songé à manifester ses intentions à cet égard, il aurait organisé la dévolution de son patrimoine en tenant compte de l'affection qu'il éprouvé pour ses parents les plus proches, affection qui va diminuant avec l'éloignement du degré de parenté ; aussi a-t-on pu dire que la dévolution légale n'était que le testament présumé du

défunt. Mais précisément il est très rare que le *de cujus* laisse son patrimoine à des parents aussi lointains que ceux qui dépassent le 6^e degré ; lorsque la famille ne comprend plus pour lui que des collatéraux éloignés qui lui sont presque indifférents ou qu'il n'a peut-être pas connus, le détenteur d'une fortune de quelque importance se préoccupe d'assurer la transmission de cette fortune à des personnes qu'il estime dignes de son affection et il institue par testament un ou plusieurs légataires plutôt que de voir son patrimoine dévolu par le jeu de la vocation légale à des représentants de degrés éloignés. Dès lors, la réforme consistant à limiter la vocation successorale ne paraît guère de nature à assurer à l'État une fraction importante des successions, qui, chaque année, s'ouvrent en France.

Le rapporteur de la Commission du Budget ne semblait pas lui-même concevoir de grandes espérances à cet égard ; « ce serait une erreur, déclare-t-il, de croire que cette réforme doive produire beaucoup pour le Trésor », (*J. O., loc. cit.*, p. 1794, col. 2). En effet, d'après les statistiques recueillies par le rapporteur, le produit des successions dévolues à des parents au-delà du 4^e degré ne dépassait pas en 1913 le chiffre de 96 millions, chiffre comprenant à la fois les successions *ab intestat* et les successions testamentaires. Il est assez difficile d'ailleurs de discerner la part pour laquelle chacune de ces deux catégories de successions figure dans la somme de 96 millions, car les statistiques annuelles ne dégagent pas l'importance respective de ces deux catégories de successions ; mais il résulte d'une

enquête faite en 1891 que les valeurs recueillies en vertu de la loi par les parents s'échelonnant du 4^e au 12^e degré forment seulement les 32 centièmes de la totalité des valeurs recueillies par ces successibles tant à titre d'héritiers que de légataires (*J. O., rapport précité, Doc. Parl., 1917, p. 1794, col. 2*). D'autre part il ne faut pas oublier que le conjoint survivant, dont le droit héréditaire a été sensiblement amélioré par la loi du 9 mars 1891 (art. 767 C. civ.), passe avant l'État dans la succession *ab intestat* et que, par suite, le conjoint se présentera toujours avant l'État, quelle que soit la restriction de la vocation héréditaire des parents. Enfin, vraisemblablement, la perspective de voir l'État appelé dans un plus grand nombre de cas à recueillir la succession déterminera les individus à user plus fréquemment qu'auparavant des libéralités entre vifs ou testamentaires. Pour tous ces motifs, et en y ajoutant la diminution corrélative du produit des droits de mutation par décès, qui sont surtout élevés sur les parts recueillies par des parents éloignés, et l'exonération complète sur les successions recueillies par l'État, il semble bien que la suppression de la vocation héréditaire au-delà du 4^e degré n'est pas de nature à procurer un avantage tangible à l'État. De l'aveu de M. Landry lui-même, l'Administration estime que la suppression de la vocation héréditaire au-delà du 4^e degré ne laisserait même pas à l'État 4 millions nets par an (*J. O., Doc. Parl., 1917, p. 1794, col. 3*). On a cependant adopté le principe de cette suppression (Loi du 31 octobre 1917, art. 17).

En conséquence, devant l'insuffisance de ces résultats, il

ne restait plus au Gouvernement qu'à chercher un supplément de ressources dans l'impôt de mutation par décès lui-même et, ainsi s'explique l'importante majoration que la loi du 31 décembre 1917 a apporté à l'impôt progressif.

3^e Méthode : Élévation du tarif progressif. — Mais, dans cette voie encore, l'hésitation était possible; convenait-il d'accentuer la progression d'une manière générale et sans aucune exception; n'était-il préférable, au contraire, de tenir compte, dans le taux de la progressivité, de la composition des familles et de n'appliquer la progressivité intégrale qu'aux successions laissées par une personne morte sans enfant ou ne laissant qu'une postérité très restreinte?

L'opportunité d'une pareille atténuation ne saurait être discutée; depuis trop longtemps les statistiques démontrent que la population française demeure à un niveau à peu près constant; d'autre part la natalité a encore décliné depuis la guerre et, si l'on tient compte de ceux, trop nombreux, qui ne reviendront pas, on est malheureusement appelé à conclure que, pendant une assez longue période peut-être, se prolongera le phénomène d'immobilité constaté dès avant la guerre dans l'État de la population française. (1)

(1) Le nombre des naissances, qui, en 1801, est de 904.000, — en 1851, de 971.000, — descend en 1901 à 858.000; en 1907 à 774.000 et en 1911 à 742.000. Il ressort de ces chiffres que le coefficient de natalité, c'est-à-dire le rapport entre le nombre de naissances et le chiffre de la population, qui était de 27,1 par 1000 habitants en 1851, descend à 22 en 1901, à 20,2 en 1907 et à 19,7 en 1911.

Cette constatation est d'autant plus alarmante que, dans les autres pays,

Une situation aussi angoissante pour l'avenir du pays appelle des remèdes immédiats, elle ne doit pas, en tous cas, être empirée par l'abus d'une fiscalité susceptible de détourner le chef de famille de l'esprit d'épargne et d'économie, la perspective de lourds droits de mutation à payer au fisc après sa mort réduisant trop sensiblement le petit patrimoine destiné aux enfants.

L'idée que le tarif de l'impôt des successions devait être atténué sur les héritages transmis à un grand nombre d'enfants avait donné lieu, dès avant la guerre, à diverses propositions (voir, pour l'historique détaillé, le rapport précité de M. Landry : *J. O., Doc. Parl. Chambre*, 1917, p. 1784 et s).

Ces propositions elles-mêmes se manifestèrent sous 2 formes. Les unes prétendaient frapper d'une sorte de pénalité consistant dans une confiscation partielle de leurs successions au profit de l'État les familles sans enfants ou n'ayant qu'un ou 2 enfants. D'après d'autres propositions, il s'agissait seulement de diminuer les droits applicables à une succession en raison du nombre des enfants appelés à la recueillir. — Nous citerons dans la 1^{re} catégorie la proposition de M. Bompard (15 novembre 1900), celles de M. Piot et d'un certain nombre de ses collègues au Sénat (6 novembre 1900), le projet de M. Caillaux à l'occasion de

le coefficient de natalité va au contraire en s'accroissant ou tout au moins se maintient à peu près stable. En Allemagne, en 1851, il était de 34,5 par 1000 habitants ; en 1901 de 35,7 : — en 1908 de 32 ; et en 1910 de 31. Le même coefficient était en 1907 de 33,9 en Autriche, de 36 en Hongrie, de 31,5 en Italie ; de 25, en Angleterre ; de 48 en Russie et de 29 au Japon. (Perreau, — *Cours d'Économie politique*, T. I. 1914, n° 226)

la préparation du budget de l'année 1910, celui de M. Cochery pour le projet de budget de l'exercice 1911. Dans le même ordre d'idées sont intervenues, depuis la guerre, la proposition de M. Bokanowshi du 26 juin 1915, et celle de M. Tournan, — Parmi les propositions moins nombreuses, quoique plus rationnelles, appartenant à la 2^e catégorie, nous citerons notamment celle de M. le lieutenant-colonel du Halgouet, en date du 7 novembre 1905.

Voici quelques indications, sur les propositions tendant à frapper d'une confiscation au profit de l'État les successions laissées par des familles sans enfants ou n'ayant qu'un petit nombre d'enfants.

Tel est l'objet de la proposition déposée par M. Tournan le 13 mars 1917, sous forme d'amendement au projet de douzièmes provisoires du 2^e trimestre de 1917 (amendement n° 14). Cette proposition commençait par doubler le tarif des droits de mutation par décès établis par l'art. 10 de la loi du 8 avril 1910 ; en outre elle avait aussi pour objet de doubler encore le tarif ainsi obtenu, en cas de partage entre 3 enfants ou souches ; de le tripler en cas de partage de la succession entre 2 enfants ou souches ; de le quadrupler lorsque la succession est déférée à un seul enfant ou à une seule souche. Mais, par une atténuation très légitime, M. Tournan proposait de compter comme participants à la succession les fils du défunt, morts sous les drapeaux. — « La progression que nous indiquons, déclarait M. Tournan, se justifie par des raisons de justice et par la nécessité plus impé-

rieuse que jamais de demander les sacrifices les plus importants aux familles les moins nombreuses. »

Cette proposition avait le grave défaut d'aboutir parfois à faire supporter à l'enfant un impôt plus lourd que sur les parts dévolus à d'autres héritiers. Par exemple : un fils unique héritant de son père aurait eu à payer, pour la fraction nette de son héritage comprise entre 10.001 francs et 50.000 francs, le droit actuel de 2 0/0 multiplié d'abord par 2 et ensuite par 4, soit 16 0/0.

Or, en l'absence d'enfants, la même fraction de part recueillie par un conjoint survivant ne paierait que le double du droit actuel de 5,50 0/0, soit 11 0/0. Il peut sembler étrange que, sous prétexte de demander des sacrifices aux familles peu nombreuses, l'État réclame des enfants héritant de leurs auteurs un prélèvement plus fort que celui subi par un conjoint survivant.

Des propositions analogues avaient été déposées avant la guerre : la première, le 15 novembre 1900, par M. le député Bompard, mais elle ne fut même pas prise en considération ; la seconde, le 6 novembre 1900 au Sénat, par MM. Piot, Bernard et plusieurs de leurs collègues, à l'occasion de la discussion du projet qui devint la loi du 25 février 1901. MM. Piot, Bernard et leurs collègues voulaient aggraver la taxe successorale pour les familles d'un ou deux enfants ; leur amendement fut repoussé par 120 voix contre 85.

Lors de la préparation du budget de 1910, M. Caillaux, alors ministre des Finances, avait proposé, d'accord avec la Commission du Budget, d'établir une surtaxe de 50 0/0

sur les successions recueillies par un seul enfant ou descendant, et de 20 0/0 sur les successions échues à 2 enfants ou descendants.

Cette proposition, soutenue par son successeur, M. Cochery, votée 3 fois par la Chambre, fut 3 fois rejetée par le Sénat, la dernière fois le 8 avril 1910. Quelque temps après, M. Cochery persista dans son désir de surtaxer les successions recueillies par un ou deux enfants et il voulut donner plus d'ampleur à son projet en étendant la surtaxe aux successions échues à un seul héritier, à un seul légataire universel ou à un seul donataire universel autre que le conjoint survivant. Cette disposition était contenue dans les art. 3-5 et 6 du projet de loi de finances approuvé par la Commission du Budget pour l'exercice 1911.

D'après l'art. 3, spécial à des successions échues à des enfants ou à des descendants, l'actif net recueilli par l'enfant, le petit enfant ou l'arrière petit enfant unique était frappé d'une majoration de 50 0/0 et la part nette recueillie soit par 2 descendants issus d'un enfant unique précédé, soit par 2 enfants vivants ou représentés, d'une majoration de 20 0/0.

L'art. 5 était relatif aux successions échues à un seul héritier, à un seul légataire universel ou à un seul donataire universel. Les droits applicables aux successions de cette catégorie étaient majorés d'une somme égale à la moitié des droits applicables aux successions en ligne directe au 1^{er} degré. Toutefois les successions échues à des

ascendants, à des descendants ou au conjoint survivant étaient exonérées de cette majoration.

Ce projet donna lieu à beaucoup de discussion. La Commission du Budget le modifia d'abord en augmentant les surtaxes et en portant la majoration à 65 0/0 pour les successions recueillies par un seul enfant ou descendant, et à 33 0/0 pour les successions échues soit à 2 enfants soit à des ascendants ; par contre la Chambre estima que l'augmentation d'impôts était exagérée surtout pour les petites successions, et elle adopta l'amendement de M. Pierre Leroy-Beaulieu, qui atténuait le tarif applicable aux successions recueillies par un héritier ayant plus de 4 enfants vivants.

Le projet ainsi amendé fut voté par la Chambre les 25 et 27 février 1913, mais il se heurta à la résistance du Sénat, qui refusa énergiquement d'accepter toute majoration d'impôts frappant les familles peu nombreuses, en considérant, d'une part que des mesures de ce genre n'avaient aucune chance d'accroître la natalité française et qu'en outre elles risquaient parfois d'aboutir à la plus flagrante iniquité, par exemple au cas où les enfants du défunt avaient successivement succombé soit par suite de maladie ruineuse pour leur père, soit peut-être au service du pays.

Cet insuccès ne devait pas décourager l'initiative des membres du Parlement, qui persistaient à tenir compte, pour le régime fiscal des successions, de la composition des familles et, depuis la guerre, l'une des propositions les plus radicales se rattachant à cette catégorie est celle de

M. Bokanowski, déposée le 26 juin 1915 sur le bureau de la Chambre.

Cette proposition attribuait à l'État une part considérable dans les successions des personnes qui ne laissaient pas une nombreuse famille. Il s'agissait de compléter l'art. 731 C. civ. par le texte suivant : « Dans toutes les successions qui ne seront pas déférées à 4 enfants au moins, l'État aura droit en qualité d'héritier et, à titre de réserve à la portion réservataire d'un enfant légitime. »

M. Bokanowski justifiait sa proposition en rappelant, une fois de plus, les conséquences malheureuses pour la France de l'insuffisance de sa natalité, insuffisance nuisible à la fois à la prépondérance politique et à la puissance économique de notre pays. Dès lors pour déjouer le calcul égoïste des parents soucieux de ne transmettre leur héritage qu'à un seul enfant, M. Bokanowski attribuait à l'État la part héréditaire d'un enfant légitime dans la succession de tout français ne laissant pas à sa mort quatre enfants au moins.

Un peu plus tard, et sous forme d'amendement au projet de douzièmes du 2^e trimestre de 1917 et au projet fiscal du 22 juin 1917, M. Bokanowski compléta sa proposition par la disposition suivante : « Pour la détermination de la part de l'État, font nombre, comme si ils étaient présents à la succession, les descendants du défunt morts sous les drapeaux au service de la nation » ; (disposition, qui, par la suite, a été reproduite sous une forme analogue dans la loi du 31 décembre 1917, en vue de l'application de la taxe

successorale sur le capital qui eet instituée par cette loi).

M. Bokanowski attendait de l'impôt proposé un rendement annuel de deux milliards, présentant, d'après lui, l'avantage de peser sur les familles peu soucieuses de lutter contre la dépopulation.

L'innovation essentielle de cette disposition consistait dans le fait d'attribuer à l'État la qualité d'héritier dans toutes les successions dévolues à un nombre insuffisant d'enfants, considéré comme inférieur à la moyenne nécessaire pour accroître le chiffre de la population.

L'auteur de la proposition ne cherchait pas seulement à déjouer les calculs des personnes qui limitent leur postérité à un seul enfant en vue d'éviter le morcellement posthume de leur patrimoine; il voyait en outre dans la qualité d'héritier conférée à l'État un excellent moyen d'éviter les fraudes fiscales, l'État puisant dans son titre d'héritier les pouvoirs nécessaires pour faire respecter son droit, c'est-à-dire pour réclamer l'apposition des scellés, la confection d'un inventaire, la communication des comptes du défunt en banque, etc...

Mais, sans parler du caractère exorbitant d'une proposition qui conférait à l'État un pouvoir inquisitorial vraiment excessif, le principal défaut des mesures préconisées était d'attribuer à l'État une masse de biens de la nature et de la composition la plus diverse, dont la possession lui aurait créé de multiples embarras : Il se serait trouvé engagé dans des liquidations, partages, règlements du passif, voire même dans des procès. La conservation des biens

recueillis par lui dans les successions, si nombreuses en France, dévolues à un nombre d'enfants inférieur à quatre, aurait augmenté les difficultés dans lesquelles l'État se serait débattu. Finalement l'accroissement du nombre des fonctionnaires, spécialement de l'Administration de l'Enregistrement, probablement aussi des greffiers, et des magistrats, ainsi que les frais de gestion et de réalisation des biens auraient absorbé le plus clair des ressources sur lesquelles M. Bokanowski fondait les plus enthousiastes espérances. Enfin que dire d'un système fiscal attribuant à l'État, dans un grand nombre de successions, un prélèvement tel que l'addition à la fraction de l'actif recueillie directement par l'État sous forme d'un impôt perçu sur les parts des autres successibles, aurait pu atteindre, dans certains cas, les deux tiers de la succession !

M. Bokanowski, d'ailleurs, reconnut lui-même l'exagération de ces prélèvements, et la deuxième rédaction de sa proposition contenait un article 4 portant suppression du droit de mutation par décès dans toutes les hypothèses où l'État prélèverait une part successorale ; c'était du même coup supprimer l'impôt progressif. Dès lors cette proposition était inconciliable avec l'idée maîtresse dont le législateur a sans cesse poursuivi la réalisation et le développement depuis le début du ^{xx}^e siècle et l'on comprend qu'un pareil système n'ait obtenu aucun crédit dans le sein du Parlement,

§ 2. — *Historique de la loi du 31 décembre 1917.*

Nous arrivons ainsi, après cette rapide revue des conceptions les plus opposées, à l'historique de la loi du 31 décembre 1917 et des étapes diverses par lesquelles passa l'élaboration de cette loi.

Nous étudierons successivement :

I. — L'œuvre de la Commission de législation fiscale de la Chambre ;

II. — L'œuvre de la Commission de législation fiscale du Sénat ;

III. — Le vote définitif par les Chambres.

I. — L'œuvre de la Commission de législation fiscale de la Chambre

Dans sa séance du 26 juillet 1917, la Commission de législation fiscale commença par écarter le projet de taxe annuelle sur les capitaux recueillis à titre gratuit, présenté par le ministère dont M. Ribot était le chef. La Commission se prononça en même temps contre l'établissement d'un impôt sur le capital en général, impôt qui lui paraissait inopportun ; elle se décida en faveur d'un remaniement du régime fiscal des successions, fondé sur le principe que le poids d'un impôt successoral devait varier suivant la composition des familles et que les différences à cet égard devaient être établies en distinguant suivant le nombre d'enfants appelés à recueillir l'héritage. Elle invoquait à

l'appui de cette décision : 1° des raisons de justice fiscale ; 2° des motifs d'intérêt social.

1° En premier lieu, la Commission estimait que les frais de liquidation et de partage s'accroissent avec le nombre des prenants-part, car plus ceux-ci sont nombreux et plus il y a de chances, que certains d'entre eux soient mineurs ou absents, ou que des contestations surgissent, toutes circonstances dans lesquelles les formalités onéreuses du partage judiciaire deviennent obligatoires. En outre la multiplication des lots est, par elle-même, une source d'accroissement des frais, surtout si des immeubles, un fonds de commerce, une exploitation industrielle dépendent de l'hérédité. En pareil cas et de l'aveu même du rapport de M. Landry (*J. O., Doc. Parl.*, Chambre 1917, annexe n° 4025, p. 1788, col. 1), les copartageants ont à supporter les frais : 1° des procès-verbaux d'apposition et de levée de scellés ; 2° de l'inventaire notarié qui nécessite le plus fréquemment plusieurs vocations, d'où un droit fixe d'enregistrement de 3 fr. 75 par vacation, sans parler du timbre de la minute et des expéditions, et des honoraires du notaire ; 3° d'un partage ou d'une liquidation notariés qui donnent ouverture à un droit d'enregistrement de 0 fr. 25 0/0 sur le montant de l'actif net partagé, de 5 0/0 sur les soultes immobilières dont un copartageant peut être redevable aux autres, plus les droits du timbre et les honoraires du notaire, indépendamment des frais des procès que peut susciter une liquidation et des honoraires des officiers ministériels appelés à concourir à l'opération.

Il convient, d'autre part, de remarquer que les familles nombreuses sont celles dont les membres sont le plus fréquemment appelés à payer des droits de succession ; si un décès survient parmi les enfants laissés par le défunt, ses frères et sœurs auraient à payer de nouveau l'impôt successoral. Or, le tarif reste le même, bien que, dans l'espèce, une série de décès ait pour résultat de multiplier les droits de mutation sur les mêmes biens ; aussi M. Bertillon avait-il pu écrire que « en toute occasion, le fisc accable les familles nombreuses et ménage les familles malthusiennes » (*Bertillon, Le Problème de la dépopulation, Revue Politique et Parlementaire*, n° du 10 juin 1897).

En définitive, la Commission a été impressionnée par le fait que les familles nombreuses sont surtaxées alors que les autres ressentent moins lourdement le poids de l'impôt ; elle estimait, dès lors, insuffisante la compensation résultant de ce que la progressivité des droits de succession astreint un fils unique à verser au Trésor une somme plus forte que celle due sur une succession d'égale importance par plusieurs enfants du défunt. Ainsi un fils unique, héritant de 150.000 francs, aura à payer 3.690 francs de droits, tandis que, si le même héritage se partage entre 5 enfants, chacun d'eux, sera débiteur, pour une part successorale de 30.000 francs de droits s'élevant à 540 fr.

2° En dehors de ces raisons de justice fiscale, la Commission s'est inspirée de motifs tirés de l'intérêt social.

Le projet, frappé de la faible natalité française, cherchait à utiliser la taxe successorale pour améliorer notre situation démographique (Les résultats du recensement de 1911 ne

fournissaient à ce sujet que des pronostics assez sombres : parmi les ménages comptant au moins 15 ans de mariage en 1911, 10,2 0/0 n'avaient point d'enfants ; — 25,5 0/0 en avaient un ; — 24,2 0/0 deux ; — 16,4 0/0 trois ; soit, pour les trois premières catégories réunies, 59,9 0/0). M. Landry ajoute, dans son rapport, que, sans parler des célibataires, c'est plus de la moitié des ménages (59,9 0/0) qui ne donnent pas au pays le nombre de trois enfants nécessaire pour assurer l'existence de la nation. En conséquence, la Commission envisageait l'établissement d'une surtaxe, sur les successions advenant à un nombre d'enfants insuffisant, comme un remède efficace en vue de décourager cette prévoyance excessive qui limite volontairement la progéniture pour éviter le morcellement du patrimoine.

S'inspirant de ces idées, la Commission de Législation fiscale, en juillet 1917, avait chargé son rapporteur de préparer des textes majorant les droits sur les successions échues à un enfant unique ou à un petit nombre d'enfants. Mais le changement de ministère survenu en septembre 1917 entrava les travaux du rapporteur ; le nouveau ministre des Finances, M. Klotz, envisageait des propositions différentes, propositions nettement formulées dans le projet de budget de 1918 (art. 7 à 10). Ce projet se caractérisait par les traits suivants :

1° Aggravation des droits successoraux sur toute succession échue à une famille composée de moins de 3 enfants vivants ou représentés ; la famille de 3 enfants étant considérée comme le type normal. Cette aggravation résultait

de l'addition de certains chiffres aux taux normaux.

2° Accroissement de la progressivité du tarif avec l'importance des parts successorales.

3° Maintien du taux inscrit dans la première colonne du tarif antérieur (colonne des fractions de parts n'excédant pas 2.000 francs).

La Commission formula certaines réserves relativement au projet du gouvernement. Elle critiqua ce projet d'abord au point de vue de l'irrégularité de la progression. Cette progression était ; pour les parts dévolues aux enfants uniques : 1 — 6,50 — 7,50 — 8,50... 16,50 ; pour les parts dévolues aux époux à défaut d'enfants : 4 — 14,75 — 16 — 17,25... 27,25 ; pour les parts dévolues aux neveux : 12 — 28 — 29,50 — 31... 43. De là résultait un défaut, trop manifeste, d'irrégularité, qui devait disparaître du texte définitif.

En second lieu, le tarif proposé par le gouvernement apportait au tarif fixé en dernier lieu par la loi du 8 avril 1910 les modifications suivantes :

1° Au cas où le défunt laisse plus de deux enfants vivants ou représentés, la majoration est de 1 à 6 pour les seules parts successorales recueillies par les époux ;

2° Si le défunt laisse 2 enfants, la majoration est de 1 à 6 à la fois pour les enfants et pour les époux.

3° S'il y a un seul enfant, la majoration varie de 5 à 10 pour les enfants comme pour les époux ;

4° A défaut d'enfants, la majoration varie de 10 à 15 pour les époux ;

5° Dans ces 4 hypothèses, la majoration, pour les parts successorales recueillies par les ascendants, collatéraux et personnes non parentes, varie uniformément de 15 à 20 0/0. En conséquence le projet du gouvernement appliquait aux parts successorales recueillies par l'époux survivant une augmentation générale, même au cas où le défunt aurait laissé 3 enfants, mais par rapport aux taux de base ainsi obtenus, ces majorations n'intervenaient que si le défunt n'avait laissé qu'un enfant ou n'en avait point laissé du tout.

Par contre, relativement aux parts successorales dévolues à des ascendants, à des collatéraux, ou à des personnes non parentes, ce projet édictait une augmentation générale sans tenir compte du nombre d'enfants laissés par le défunt. Or, dans un système d'impôt successoral qui base la progression sur l'insuffisance d'enfants laissés par le défunt, la logique commande évidemment que l'aggravation pèse sur tous les héritiers quel que soit leur degré de parenté avec le défunt. Ainsi une personne meurt sans enfants après avoir légué une partie de ses biens à un collatéral ou à un ami ; le système de graduation adopté par le projet devait conduire rationnellement à imposer, dans ce cas, une charge plus lourde au bénéficiaire du legs que dans l'hypothèse où le même testateur aurait laissé une descendance nombreuse.

Après avoir pris connaissance du projet du gouvernement, la Commission estima d'abord qu'il était préférable de majorer les taux du tarif de base non par voie d'addition

mais par voie de multiplication ; en d'autres termes elle opta pour l'application de coefficients aux taux du tarif de base. Puis, après un examen plus approfondi, elle abandonna l'idée de remanier le tarif des droits de mutation en majorant ceux-ci d'une manière ou d'une autre, lorsque le défunt n'aurait pas laissé un certain nombre d'enfants, et elle lui substitua le principe d'une taxe spéciale destinée à atteindre non pas les parts successorales recueillies par les héritiers, mais la succession elle-même. A l'appui de cette conception nouvelle, elle invoqua les considérations suivantes.

Sans compliquer inutilement le tarif des droits de mutation, on mettait ainsi plus clairement en lumière le principe consistant à grever plus lourdement les successions de ceux qui meurent sans laisser le nombre d'enfants jugé nécessaire « Le législateur, de la sorte, est assuré que ses intentions seront comprises de tous et les chances sont plus grandes que soit produit l'effet qu'il veut produire dans le sens de la modification de nos mœurs. — En même temps, avec la taxe successorale qui isole le nouveau principe, on se rend mieux compte de la mesure dans laquelle ce principe est mis en pratique, et une commodité plus grande est créée pour le législateur de l'avenir s'il veut retoucher quelque jour dans un sens ou dans l'autre l'œuvre du législateur actuel. » (Rapport Landry, *J. Off., Doc. Parl.*, Chambre, 1917 ; annexe 4025, p. 1789).

Ainsi, aux yeux de la Commission, l'établissement d'une taxe successorale distincte était essentiellement destiné à

tenir compte de la composition des familles laissées par les défunts. Assise sur l'actif net global de la succession, elle sera supportée par les héritiers en sus des droits de mutation afférents à leurs parts respectives et proportionnellement à l'importance de celles-ci.

Du moment que la taxe successorale apparaissait avec le caractère très net, que lui attribuait la Commission, de charge fiscale supplémentaire pour les familles peu nombreuses, il s'agissait de savoir si cette charge serait imposée uniquement et avec un taux uniforme aux familles peu nombreuses comprenant par exemple moins de 3 enfants, ou si la taxe appliquée aux familles de cette catégorie serait majorée et rendue ainsi plus lourde, à mesure que diminuerait au dessous de trois le nombre d'enfants.

La Commission se trouva appelée ainsi à trancher plusieurs questions : En premier lieu, à quel nombre d'enfants convenait-il de s'arrêter pour commencer à percevoir la taxe successorale ? D'après la proposition de M. Bokanowski, une part d'héritier devait revenir à l'État toutes les fois que le défunt n'avait pas laissé quatre enfants au moins. Le projet du gouvernement majorait l'impôt sur les parts dévolues à des descendants toutes les fois qu'il n'y avait pas au moins trois enfants vivants ou représentés. Le chiffre de trois enfants a été aussi retenu par la Commission, qui a décidé que la majoration ne jouerait que lorsque le nombre des enfants vivants ou représentés serait inférieur à trois.

Le point de départ de la majoration étant ainsi fixé, il

restait à examiner si la taxe successorale serait invariable en face d'une postérité restreinte, ou bien au contraire si cette taxe serait progressive selon que le *de cujus* aurait laissé deux enfants, un seul enfant, ou serait mort sans postérité.

La Commission opta pour la progressivité de la taxe basée sur la diminution du nombre des enfants au-dessous de trois : S'il y a deux enfants, la progression ira en augmentant par tranches de 0 fr. 50 à 6 0/0 ; — s'il n'y a qu'un enfant la progression ira de 1 à 12 0/0 ; — enfin, si le *de cujus* est mort sans postérité, la progression ira de 7 à 18 0/0. En outre la Commission augmenta le tarif des droits de mutation par décès, de manière à obtenir les résultats suivants. Tandis que, d'après la loi du 8 avril 1910, les droits applicables aux enfants s'élevaient par tranches de 1 à 6,50 0/0, ils s'étageront de 1 à 12 0/0, soit un écart de onze points.

La Commission maintient le même écart de onze points dans toutes les progressions de droits afférentes aux divers degrés de parenté. D'où les progressions suivantes : enfants, de 1 à 12 0/0 ; — petits enfants, de 1,50 à 12,50 0/0 ; — descendants au delà du 2^e degré, 2 à 13 0/0 ; — père et mère, 2,50 à 13,50 0/0 ; — ascendants au delà du deuxième degré, 3,50 à 14,50 0/0 ; — époux, 4 à 15 0/0 ; — frères et sœurs, 8 à 19 0/0 ; — neveux et nièces, oncles et tantes : 12 à 23 0/0 ; — petits neveux et petites nièces, grands oncles et grand' tantes, 16 à 27 0/0 ; — cousins germains, 20 à 31 0/0 ; — parents au delà du 4^e degré et non parents, 24 à 35 0/0.

La Commission se décida en ce sens pour mettre la progression de la nouvelle taxe en conformité avec les taux de départ des progressions figurant dans le tarif des droits de mutation par décès, tarif qui résultait de la loi du 8 avril 1910.

Le projet du gouvernement, plus radical, portait à 16,50 0/0, dès qu'il s'agissait de grands parents, le taux de la progression. La Commission estima qu'un pareil tarif était excessif, soit en raison de la proximité du lien, soit pour le motif que les patrimoines dévolus aux ascendants sont destinés, par le cours naturel des choses, à faire l'objet bientôt d'une nouvelle transmission et, par suite, d'une nouvelle imposition.

La Commission de la Chambre eut à étudier ensuite deux amendements déposés l'un par M. Margaine, l'autre par M. Tournan. Le premier était ainsi conçu : « Lorsqu'un même héritier aura trois enfants ou plus, vivants au moment de l'ouverture des droits à l'héritage, les taux des droits de mutation seront diminués de 10 0/0 pour chaque enfant en sus du second, sans que la réduction totale puisse excéder 60 0/0 ». M. Margaine se proposait, en somme, de prendre en considération la composition de la famille de l'héritier, pour faire bénéficier celui-ci d'un dégrèvement subordonné au nombre des enfants ; tandis que le projet amendé par la Commission envisageait la composition de la famille laissée par le défunt, dans le but de majorer l'impôt si ce nombre était restreint.

L'auteur de l'amendement en justifiait les dispositions

par le désir de pousser au relèvement de la natalité chez les classes possédantes. Si, en effet, le législateur pouvait obtenir de ces classes qu'elles renoncent au malthusianisme, leur exemple serait peut-être suivi par le reste de la population, en raison de l'influence que les classes élevées ont toujours exercée sur celles qui sont moins favorisées de la fortune. D'autre part, il n'est pas contestable que le fractionnement des gros héritages entre plusieurs enfants a pour effet de développer chez eux l'esprit d'initiative et de les inciter au travail, leurs revenus personnels ne suffisant plus à leur assurer une existence conforme à leur goût.

Tout en se montrant favorable à l'amendement, la Commission décida de n'accorder les réductions qu'au profit des héritiers ayant quatre enfants vivants : « Les successions, disait le rapporteur, M. Landry, seront frappées plus lourdement quand le *de cujus* aura laissé moins de 3 enfants ; logiquement elle ne doivent être dégrevées que lorsque l'héritier aura plus de 3 enfants, »

En outre la Commission abaissa de 60 à 50 0/0 le maximum de la réduction.

L'amendement de M. Tournan avait un tout autre objet. Il proposait que les nouveaux droits sur les successions (et les donations) fussent réduits de 1/4 pour la fraction des biens transmis ne provenant pas de mutations à titre gratuit ou de bénéfices de guerre. Dans la pratique, l'application aurait été la suivante : Une personne laisse un million, dont 400.000 francs composés de donations reçues ou de bénéfices exceptionnels de guerre réalisés par elle, le taux

normal serait applicable aux 2 cinquièmes de sa succession et le taux réduit au surplus. Dans l'hypothèse où la succession serait partagée également entre deux héritiers, chacun d'eux devrait acquitter les droits au tarif normal pour les deux cinquièmes de sa part et au tarif réduit pour le surplus.

Cet amendement fut repoussé par la Commission, pour le motif que la discrimination qu'il adoptait était critiquable; le patrimoine des individus subit en effet des fluctuations incessantes. Le montant d'un héritage recueilli peut ultérieurement disparaître en totalité; mais un nouveau retour de fortune peut compenser cette perte, de sorte que, finalement, le *de cujus* laisse dans sa succession une somme correspondante à l'héritage disparu. Dès lors, comment opérer équitablement la discrimination proposée? La Commission se décida donc à écarter cet amendement, ainsi qu'une autre idée soutenue au cours de la discussion par M. Dutreil, idée d'après laquelle il y aurait lieu de tenir compte, en même temps que de l'importance des parts recueillies, de la fortune des héritiers. Ce système, conduisant à combiner une nouvelle progression avec celles déjà existantes, aurait abouti à une complication inadmissible.

La Commission se montra également hostile à la thèse qui proposait d'ajouter aux biens réels laissés par le défunt le rapport de toutes les donations faites par lui, en vue de déterminer la taxe successorale et les droits de mutation par décès. On se serait heurté en effet à des difficultés insurmontables, au cas où le montant de ces donations aurait été dépensé par les donataires.

La Commission accepta, par contre, sans difficulté, l'art. 9 du projet portant qu'on ajoutera au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt les descendants qui seront morts pour la patrie.

Quant au tarif applicable aux libéralités dont bénéficient les départements, les communes et les établissements d'utilité publique, la Commission décida de maintenir le système adopté par les lois du 25 février 1901 (art. 19) et du 8 avril 1910 (art. 10 et 11), c'est-à-dire le tarif spécial de 9 0/0, en tant que ces libéralités sont affectées par la volonté expresse du donateur à des œuvres d'assistance, ainsi que les dons et legs faits aux établissements d'utilité publique, charitables et hospitaliers, aux sociétés de secours mutuels et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont destinées à des œuvres d'assistance.

Le projet du Gouvernement comportait, en outre, dans un article 10, la suppression de la vocation héréditaire pour les collatéraux au-delà du 4^e degré, à l'exception des descendants des frères et sœurs du défunt. Ce texte se bornait en somme, à reprendre des propositions maintes fois soumises au Parlement et dont nous avons rappelé *suprà* les principes. Depuis longtemps, les jurisconsultes comme les économistes se trouvaient d'accord sur ce point que l'hérédité collatérale prolongée jusqu'au 12^e degré constitue une interprétation excessive et inexacte des volontés du défunt. Il n'est pas douteux, en effet, que, si la dévolution héréditaire est fondée sur l'affection présumée du défunt pour ses proches, ces motifs ne justifient plus l'attribution

du patrimoine à des collatéraux éloignés, le cercle des affections se restreignant aujourd'hui de plus en plus dans la famille. La discussion ne pouvait exister à cet égard que relativement au degré auquel il convenait d'arrêter la successibilité. La Commission se prononça pour la 4^e degré, à l'exception toutefois des descendants des frères et sœurs du défunt.

La Commission attendait des innovations projetées, comprenant à la fois : la majoration du tarif progressif, l'institution de la taxe successorale, et la restriction de la vocation héréditaire, un accroissement de recettes de 301 millions en année normale et de 150 millions pour 1918.

La majoration du tarif progressif modifiait et accentuait ce tarif de la façon suivante : de 1 à 12 0/0 en ligne directe descendante au 1^{er} degré, suivant les tranches établies par la législation antérieure, — de 1,50 à 12,50 0/0 en ligne directe descendante au 2^e degré ; — de 2 à 13 0/0 en ligne directe descendante au-delà du 2^e degré ; — de 2,50 à 13,50 0/0 en ligne directe ascendante au 1^{er} degré ; — de 3 à 14 0/0 en ligne directe ascendante au 2^e degré, — de 3,50 à 14,50 0/0 en ligne ascendante au-delà du 2^e degré ; — de 4 à 15 0/0 entre époux ; — de 8 à 19 0/0 entre frères et sœurs ; — de 12 à 23 0/0 entre oncles ou tantes et neveux ou nièces ; — de 16 à 27 0/0 entre grands oncles et grand'tantes et petits neveux et petites nièces ; — de 20 à 31 0/0 entre cousins germains ; — de 24 à 35 0/0 entre parents au-delà du 4^e degré et personnes non parentes.

Quant à la taxe successorale, son tarif variait, d'une

branche à une autre, de 0,50 à 6 0/0 pour deux enfants vivants ou représentés, de 1 à 12 0/0 pour un enfant vivant ou représenté, de 7 à 18 0/0 en l'absence d'enfants vivants ou représentés.

II. — L'Œuvre de la Commission de législation fiscale du Sénat.

Le tarif des droits de mutation par décès voté par la Chambre fut soumis au Sénat et voté par la haute Assemblée avec certaines modifications, à la séance du 31 décembre 1917. Le rapporteur de la Commission du Sénat, M. Milliès-Lacroix, résuma dans son travail les décisions apportées par cette Commission, et relatives à l'institution de la taxe successorale, à la révision des droits de succession et de donation, ainsi qu'à la suppression de la vocation héréditaire des collatéraux au-delà du 4^e degré. La Commission du Sénat se prononça sans difficulté par l'adoption de la taxe successorale, en se fondant sur les motifs invoqués par la Chambre, à savoir que la richesse acquise par le défunt doit être d'autant plus frappée après sa mort que, en raison du petit nombre d'enfants qu'il laisse, ou même de leur absence, elle a été moins atteinte par l'ensemble des impôts indirects qui pèsent sur les familles nombreuses (rapport c'e M. Milliès-Lacroix, Sénat, *Doc. Parl.*, séance du 31 déc. 1917; *J. O.*, annexe n° 455, p. 829).

La Commission apporta cependant au tarif des droits de mutation voté par la Chambre un correctif proposé par

M. le Sénateur Chéron et destiné, pour des raisons d'ordre familial et social, à favoriser les petites parts héréditaires, jusqu'à 10.000 francs, dans les successions dont le total ne dépassait pas 25.000 francs. Cet amendement fit l'objet d'un article additionnel sous le n° 12.

La Commission accepta sans modification la réduction du montant des droits de succession en faveur des héritiers pères de plus de trois enfants, ainsi que la disposition de l'art. 15 portant que, pour l'application des nouveaux tarifs, il doit être tenu compte des enfants morts victimes de la guerre.

La Commission du Sénat accepta également l'exemption de la taxe successorale et du relèvement des droits sur les successions, donations et legs recueillis par les départements, communes et établissements publics, en excluant toutefois de cette faveur les établissements d'utilité publique.

Quant à la limitation de la vocation héréditaire des collatéraux, la Commission du Sénat se prononça pour la suppression de cette vocation après le 6^e degré au lieu du 4^e. Toutefois, sur l'amendement de M. Chéron, elle admit la faculté, pour les parents collatéraux, de succéder jusqu'au 12^e degré, lorsque le défunt n'était plus capable de tester. En effet, il parut opportun de tenir compte de ce que le *de cujus* aurait peut-être testé en faveur de parents exclus par la loi (une seconde restriction à la limitation de la vocation héréditaire des collatéraux, restriction déjà admise par la Chambre, résulte de ce que les descendants des frères

et sœurs peuvent succéder en ligne collatérale même au-delà du 6^e degré).

Le texte adopté par la Commission du Sénat fut, en conséquence, rédigé de la manière suivante : (Projet du budget de l'exercice 1918, crédits provisoires des trois premiers mois) « art. 10 : Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins 4 enfants vivants ou représentés, il est perçu indépendamment des droits auxquels les mutations par décès, meubles ou immeubles, sont assujetties, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession. Cette taxe est fixée ainsi qu'il suit, sans l'addition d'aucun décime » : pour 3 enfants vivants ou représentés (ou pour un plus grand nombre) laissés par le défunt, 0,25 0/0 pour la fraction comprise entre 1 et 2.000 fr. — 0,50 0/0 entre 2.001 francs et 10.000 francs ; — 0,75 0/0 entre 10.001 et 50.000 francs ; — 1 franc 0/0 entre 50.001 et 100.000 ; — 1,25 0/0 entre 100.001 et 250.000 francs ; — 1,50 0/0 entre 250.001 et 500.000 francs ; — 1,75 0/0 entre 500.001 et 1 million ; — 2 0/0 entre 1 million et 2 millions ; — 2,25 0/0 entre 2 millions 1 franc et 5 millions ; — 2,50 0/0 entre 5 millions 1 franc et 10 millions ; — 2,75 0/0 entre 10 millions 1 franc et 50 millions ; — 3 0/0 au-delà de 50 millions.

Au cas où le défunt laisse 2 enfants vivants ou représentés, le tarif est, pour les mêmes fractions, successivement de : 0, 50 — 1 — 1,50 — 2 — 2,50 — 3 — 3,50 — 4 — 4,50 — 5 — 5,50 et 6 0/0.

Si le défunt ne laisse qu'un enfant vivant ou représenté, la

taxe pour les mêmes fractions est portée à : 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, et 12 0/0.

Enfin, si le défunt ne laisse point d'enfants vivants ou représentés, la taxe est respectivement de : 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, et 24 0/0.

« Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités par défaut de déclaration dans les délais, omission et fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès et sauf leur recours contre les autres ayant droit, qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession.

Art. 11. — « Les droits qui sont établis par l'art. 2 de la loi de finances du 25 février 1901, l'art. 10 de la loi de finances du 30 mars 1902 et l'art. 10 de la loi de finances du 8 avril 1910, sont fixés aux taux ci-après, sans addition d'aucun décime, pour la part nette recueillie par chaque ayant droit : ligne directe descendante au 1^{er} degré, 1 0/0 sur la fraction de part nette comprise entre 1 et 2.000 francs ; — entre 2.001 et 10.000 francs : 2 francs ; — entre 10.001 et 50.000 francs : 3 francs ; — entre 50.001 et 100.000 francs : 4 francs ; — entre 100.001 et 250.000 francs : 5 francs ; — entre 250.001 et 500.000 francs : 6 francs ; — entre 500.001 et 1 million : 7 francs ; — entre 1 million 1 franc et 2 millions : 8 francs ; — entre 2 millions 1 franc et 5 millions : 9 francs ; — entre 5 millions 1 franc et 10 mil-

lions : 10 francs ; — entre 10 millions 1 franc et 50 millions : 11 francs ; — au delà de 50 millions : 12 francs, 0/0.

Pour les mêmes tranches, le tarif est, en ligne directe descendante au 2^e degré : 1,50 — 2,50 — 3,50 — 4,50 — 5,50 — 6,50 — 7,50 — 8,50 9,50 10,50 11,50 et 12,50 0/0.

En ligne directe descendante au delà du 2^e degré 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 et 13 0/0.

En ligne directe ascendante au 1^{er} degré : 2,50 — 3,50 — 4,50 — 5,50 — 6,50 — 7,50 — 8,50 — 9,50 — 10,50 — 11,50 — 12,50 et 13,50 0/0.

En ligne directe ascendante au 2^e degré : 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, et 14 0/0.

En ligne directe ascendante au delà du 2^e degré : 3,50 — 4,50 — 5,50 — 6,50 — 7,50 — 8,50 — 9,50 — 10,50 — 11,50 — 12,50 — 13,50 — 14,50 0/0.

Entre époux : 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, et 16 0/0.

Entre frères et sœurs : 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 et 21 0/0.

Entre oncles ou tantes, neveux ou nièces : 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 et 26 0/0.

Entre grands oncles ou grand'tantes, petits neveux ou petites nièces, et entre cousins germains : 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 et 31 0/0.

Entre parents au delà du 4^e degré et personnes non parentes : 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35 et 36 0/0.

Le projet voté par la Commission contenait toutefois deux restrictions à l'application du tarif ci-dessus indiqué.

1^o L'art. 12 maintenait les taux des droits de mutation par décès en vigueur, avant la loi du 31 décembre 1917, à

l'égard des fractions de parts nettes comprises entre 1 et 10.000 francs à la condition que le montant total de la succession ne dépassât pas 25.000 francs.

2° Au termes de l'art. 13, dans le cas où un héritier, légataire ou donataire aura 4 enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture de la succession, les droits à percevoir seront diminués de 10 0/0 pour chaque enfant, sans que la réduction totale puisse excéder 50 0/0. — D'après l'art. 15, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt tout enfant du défunt mort victime de la guerre (dans les conditions fixées par la loi du 26 décembre 1914 — art. 6, nos 1, 2 et 3).

D'après l'art. 16, « les départements, communes, établissements publics sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, de la taxe successorale ; — les dons et legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique demeurent soumis, en ce qui concerne les droits d'Enregistrement, aux tarifs édictés par les lois antérieures. »

Enfin, aux termes de l'art. 17 : « a l'expiration du délai de 6 mois après la cessation des hostilités, le paragraphe 1^{er} de l'art. 755 C. civ. sera ainsi modifié : Les parents collatéraux au delà du 6^e degré ne succèdent pas, à l'exception toutefois des descendants des frères et sœurs du défunt. Toutefois les parents collatéraux succèdent jusqu'au 12^e degré, lorsque le défunt n'était pas capable de tester et n'était pas frappé d'interdiction légale. »

La Commission du Sénat avait disjoint du projet de

loi du crédits provisoires applicables aux premiers mois de l'année 1918 les articles relatifs à l'institution d'une taxe successorale, à la révision des droits de succession et de donation, à la suppression de la vocation héréditaire des collatéraux au delà du 4^e degré et à la répression de la fraude en matière de mutation par décès. Mais, dans sa première séance du 31 décembre 1917 (*J. O.* n^o du 1^{er} janvier 1918 - Ch., p. 3718 et suiv.), la Chambre, sur la demande du ministre des finances, se prononça pour la discussion immédiate de ces textes (art. 10 à 33 du texte de la Chambre), s'appuyant sur ce que ces dispositions avaient été étudiées avec le plus grand soin par la Commission du Budget et par la Commission de Législation fiscale de la Chambre. Ces deux Commissions, à l'unanimité, demandèrent d'ailleurs à la Chambre d'incorporer dans le projet toutes les dispositions relatives aux taxes successorales. Dans ces conditions, tous les textes disjoints par le Sénat furent votés intégralement par la Chambre.

Le même jour, 31 décembre 1917, le projet revenait devant le Sénat. Dans un but de conciliation, la Commission des finances du Sénat, après une délibération rapide, renonça aux disjonctions et proposa au Sénat d'accepter : 1^o L'article instituant une taxe successorale. — 2^o Le tarif des droits de mutation par décès voté par la Chambre, en adoptant toutefois le correctif proposé par M. Chéron et destiné à favoriser les petites parts successorales jusqu'à 10.000 francs, lorsque le montant total de la succession ne dépasse pas 25.000 francs. — 3^o La réduction du montant

des droits de succession pour les héritiers pères de plus de 3 enfants, ainsi que la disposition portant que, pour l'application des nouveaux tarifs, il doit être tenu compte des enfants morts victimes de la guerre. — 4^e La limitation de la vocation héréditaire des collatéraux, mais en l'arrêtant seulement au 6^e degré au lieu du 4^e et en admettant les parents collatéraux à succéder jusqu'au 12^e degré, lorsque le défunt n'était plus capable de tester (*J. Off.* du 1^{er} janvier. *Déb. Parl.*, Sénat, p. 1251). Mais la Commission des finances du Sénat persista à n'exempter de la taxe successorale que les dons et legs recueillis par les départements, communes, établissements publics, à l'exclusion des établissements d'utilité publique (que la Chambre comprenait déjà dans cette immunité).

Lors de la discussion devant le Sénat, M. Touron présenta, sur l'article 13 du projet de la Chambre, une disposition additionnelle ainsi conçue : « Dans toutes les mutations à titre gratuit entre vifs et par décès d'immeubles bâtis, autres que des usines et que ceux qui sont affectés exclusivement à l'usage commercial ou à l'exploitation agricole, le droit d'enregistrement sera perçu, s'il n'y a pas lieu de faire application des dispositions de l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, sur la valeur vénale des immeubles transmis telle qu'elle résultera de l'estimation à laquelle il sera procédé par les soins de l'administration des contributions directes, en même temps qu'à l'évaluation du revenu des immeubles bâtis prescrite par les lois des

8 août 1885 (art. 34), 8 août 1890 (art. 5-7 à 11) et 13 juillet 1900 (art. 2 et 3).

Cette évaluation en capital donnera lieu aux mêmes révisions, recours et réclamations que l'évaluation en revenu ; — provisoirement et jusqu'à ce qu'il ait pu être procédé à l'évaluation générale, les immeubles bâtis sus-visés seront soumis aux droits sur les bases suivantes : Dans les villes où ils sont assujettis à une taxe municipale sur leur valeur en capital, en raison de la valeur servant à l'assiette de cette taxe ; — dans les autres communes, sur le revenu net imposé à la contribution foncière des propriétés bâties, capitalisé au denier 20. »

Cet amendement qui, déjà en 1913, avait été pris en considération par le Sénat, fut renvoyé à une date ultérieure, en raison de l'impossibilité d'en discuter l'opportunité en une seule séance ; le vote du projet des crédits provisoires applicables au 1^{er} trimestre de 1918 s'imposant comme une nécessité urgente à la Commission des finances du Sénat.

Sur l'article 15 de la Chambre, le Sénat maintint la distinction établie par lui entre les établissements publics et les établissements d'utilité publique au point de vue du paiement de la taxe successorale, l'exemption de cette taxe étant limitée aux établissements publics. Le rapporteur général, M. Milliès-Lacroix rappela qu'il semblait excessif d'affranchir de la taxe successorale les établissements d'utilité publique, attendu que leur nombre s'accroît sans cesse et que leur utilité n'est pas toujours parfaitement démontrée. Le Sénat considéra comme une concession suffisante le

maintien des tarifs édictés par les lois antérieures pour les dons et legs que ces établissements recueillent.

Si l'on veut résumer d'un mot la part prise par le Sénat dans l'élaboration de la loi, on peut dire que, sous la pression des circonstances et devant la nécessité de procurer, dans le plus bref délai, au Gouvernement, un supplément important de ressources, la Haute Assemblée renonça aux corrections qu'elle se proposait d'apporter au texte de la loi tel qu'il avait été voté par la Chambre, et donna son adhésion presque entière au projet qui lui était soumis. Au surplus le Sénat ne disposa que d'un temps très limité pour discuter la loi, puisque ce fut en une seule séance, celle de l'après-midi du 31 décembre 1917, qu'il dut se prononcer sur les principes nouveaux et si complexes dont cette loi inaugurerait la mise en œuvre.

III. — Le vote définitif par les Chambres

Le même jour, 31 décembre 1917, le projet revint à la Chambre réunie en une 2^e séance. La divergence entre le Sénat et la Chambre ne persistait plus que sur 2 points : 1^o L'obligation imposée par le Sénat pour les établissements d'utilité publique de payer la taxe successorale, alors que la Chambre les en avait dispensés. — 2^o La limitation de la vocation héréditaire en ligne collatérale, fixée par la Chambre au 4^e degré, avait été reportée au 6^e degré par le Sénat.

La Chambre, prenant en considération l'effort de conci-

liation tenté par le Sénat, accepta dans son ensemble les textes votés par la Haute Assemblée (*J. Off.*, 1^{er} janvier 1918, *Déb. Parl.*, Ch., 2^e séance du 31 décembre 1917, p. 3731 à 3737).

Il convient de noter que le projet qui est devenu la loi du 31 décembre 1917, contenait dans les articles 17 à 33, un ensemble de mesures tendant à la répression des fraudes fiscales. Ces textes furent disjoints par le Sénat en vue d'une étude plus approfondie et, dans la 2^e séance du 31 décembre 1917, la Chambre, adhérant aux motifs invoqués par le Sénat, accepta le principe de cette disjonction (*J. Off. ibid.*).

Si l'on veut résumer les modifications apportées par la loi du 31 décembre 1917 au régime établi par la loi du 25 février 1901, on peut les grouper dans les 3 propositions suivantes :

1^{re} Modification. — L'impôt sur les parts nettes, calculé suivant les règles édictées par la loi du 25 février 1901, a été considérablement relevé et cette modification se traduit par deux résultats : d'une part, avant la loi du 31 décembre 1917, les tarifs de l'impôt en ligne directe étaient compris entre 1 0/0 et 7,50 0/0. La loi du 31 décembre 1917, art. 11, n'a pas changé la limite inférieure, mais elle a porté la limite supérieure à 14,50 0/0 en ligne directe. D'autre part, entre parents au delà du 4^e degré, et *à fortiori* entre personnes non parentes, le tarif de l'impôt variait avant 1917 de 18 0/0, chiffre minimum, à 29 0/0, chiffre maximum. Ces limites ont été relevées toutes les deux, et elles ont été

portées respectivement à 25 0/0 et à 36 0/0, c'est-à-dire que le tarif le plus élevé absorbe le 1/3 de la succession.

Cependant cette aggravation comporte elle-même 2 atténuations : 1^o Les taux antérieurs à la loi du 31 décembre 1917 sont maintenus sur les fractions de parts comprises entre 1 franc et 10.000 francs à la condition, toutefois, que le montant total de la succession ne dépasse pas 25.000 francs (art. 12). Cette atténuation est le résultat de l'adoption, par le Sénat, de l'amendement dont la Commission des finances du Sénat avait pris l'initiative. — 2^o Au cas où l'héritier ou le légataire a 4 enfants ou plus de 4 enfants vivants au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, l'impôt successoral est diminué en sa faveur de 10 0/0 pour chaque enfant en sus du 3^e, sans que la réduction de l'impôt puisse excéder 50 0/0 (art. 13).

La loi du 31 décembre 1917 a reproduit ici une disposition déjà contenue dans la loi du 31 juillet 1917, relative à l'impôt cédulaire sur le revenu (art. 52), et dans la loi du 15 juillet 1914 relative à l'impôt global sur le revenu (art. 13).

2^e *Modification.* — La principale réforme de la loi du 31 décembre 1917 (art. 10) a été la création d'un nouvel impôt successoral qui vient s'ajouter aux droits déjà existants de mutation par décès. A la différence de ces derniers qui portent sur la part nette recueillie par chaque ayant-droit, la nouvelle taxe frappe le capital net global de la succession ; c'est d'ailleurs, comme le précédent, un impôt progressif par tranches ; mais, nouvelle différence avec les

.

droits progressifs sur les parts héréditaires nettes, il ne varie pas avec le degré de parenté de l'héritier ou du légataire par rapport au défunt; il varie seulement suivant l'importance totale du capital net de la succession. Par contre, son taux change selon le nombre des enfants non de l'héritier, mais du défunt, et l'on considère comme enfants laissés par le *de cujus* non seulement les enfants morts, mais aussi les enfants représentés.

Le taux du nouvel impôt est compris entre 0 fr. 25 et 24 0/0; — il varie de 2 à 24 0/0, lorsque le défunt ne laisse pas d'enfant; — de 1 à 12 0/0 si le défunt laisse pas un seul enfant; — de 0 fr. 50 à 6 0/0, s'il en laisse 2; — de 0 fr. 25 à 3 0/0 s'il en laisse 3; — enfin, si le défunt laisse 4 enfants vivants ou représentés ou davantage, la nouvelle taxe supplémentaire n'est pas perçue sur la succession.

Il convient d'ailleurs, de considérer comme enfants laissés par le défunt ceux qui sont morts victimes de la guerre (art. 15) expression suffisamment compréhensive pour ne pas désigner exclusivement ceux qui ont été tués sur le champ de bataille (Cf. la loi du 26 décembre 1914, art. 6).

En outre, les départements, communes, établissements publics sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la taxe successorale (art. 16). Ils ne sont redevables à cet égard que des droits d'enregistrement établis par les lois antérieures.

Enfin, pour caractériser la loi du 31 décembre 1917, il

convient de mentionner une 3^e modification apportée par l'article 17 de cette loi, non plus cette fois à la loi du 25 février 1901, mais à la vocation successorale fixée par l'article 755 du Code civil. Le droit de succession *ab intestat*, pour les collatéraux au delà du 6^e degré, est purement et simplement supprimé, sauf 2 exceptions introduites par la Commission des Finances du Sénat :

1^o Si le défunt n'était pas capable de tester et n'était pas frappé d'interdiction légale ; la loi du 31 décembre 1917 tient compte de ce qu'il aurait peut-être disposé, au cas où il eut été capable, au profit de collatéraux exclus désormais de la succession *ab intestat*. En conséquence l'hérédité *ab intestat* est maintenue dans cette hypothèse.

2^o Les descendants de frères et sœurs peuvent succéder en ligne collatérale, même au delà du 6^e degré, à l'infini.

En tenant compte de la majoration simultanée des droits sur les donations, le gouvernement attend 148 millions en période de guerre, et 294 millions en temps normal, des aggravations d'impôts résultant de la loi du 31 décembre 1917.

CHAPITRE IV

L'IMPÔT PROGRESSIF SUR LES SUCCESSIONS A L'ÉTRANGER

Nous nous bornerons à étudier succinctement la législation fiscale de certains pays alliés.

La Législation fiscale de certains pays alliés

§. I. — *L'impôt des mutations par décès dans les pays anglo-saxons.*

Jusqu'à la guerre actuelle, les droits de mutation par décès ont été régis en Angleterre par les lois d'avril 1894, de 1907 et de 1909-1910.

En 1894, la législation antérieure, qui était critiquée par suite de son défaut d'unité et de clarté (*v. Stourm — Systèmes généraux d'impôts*, 1912, 3^e éd., p. 239), reçut une importante modification, qui eut pour résultat de consacrer les 3 droits principaux suivants : 1^o L'Estate duty, le plus important comme rendement ; 2^o Le Legacy duty ; 3^o Le Succession duty ; ces 2 derniers étant les plus anciens en date dans le système fiscal de l'Angleterre.

Le Legacy duty frappe spécialement les meubles et le Succession duty spécialement les immeubles ; ils ont été réunis sous un même titre en 1894. Les successions en ligne

directe se trouvaient en 1894 à peu près toujours exempts du legacy and succession duty. En ligne collatérale le tarif parlait de 3 % entre frères et sœurs, pour s'élever à 5 % entre oncles et tantes, à 6 % entre grands oncles et grand'tantes et à 10 % entre parents plus éloignés et entre étrangers.

Cet impôt frappe non pas la masse de la succession, mais la part de chaque successible.

Quant à l'Estate duty, il porte sur la valeur en capital, déduction faite du passif, de toute propriété personnelle ou réelle dont le défunt pouvait disposer. Ce droit présente 2 caractères : d'une part il ne tient compte ni du degré de parenté ni de la quotité des héritiers ; mais, d'autre part, il est progressif. Enfin, à la différence du legacy and succession duty, il est calculé non pas sur la part de chacun, mais sur la masse de la succession. Son taux est le suivant : au-dessous de 2.500 fr. exemption, — de 2.500 à 12,500, 1 %, — de 12.500 à 25.000, 2 %... La progression s'élevait ainsi, par une ascension de 12 échelons, jusqu'à 8 %, taux maximum applicable aux successions d'un actif net dépassant 25 millions de francs. C'est donc un tarif nettement progressif, qui applique le système connu sous le nom de progression par catégories sur la totalité de la valeur imposable.

En outre, par une disposition bienveillante, le législateur de 1894 édictait un régime de faveur pour les petits héritages d'un montant *brut* inférieur à 7.500 fr. ou à 12.500 fr. Les premiers n'étaient assujettis qu'à un droit fixe de 37 fr. 50

les seconds ne payaient également qu'un droit fixe porte à 62 fr. 50.

Le taux de l'Estate duty, variant en considération de la masse totale de la succession, est dû par l'héritier non pas d'après le chiffre de la part qu'il recueille, mais d'après l'importance totale de la succession, quelle que soit la valeur de la part qui lui échoit.

Soit un héritier recueillant pour sa part 500.000 fr. dans une succession comprenant au total 8 millions, — il devra payer sur ces 500.000 fr., non pas 4 %, taux de l'estate duty pour les héritages compris entre 250.000 et 625.000 fr. mais 7 %, car tel est le taux de l'estate duty pour les successions dont le montant global varie de 6 millions 250.000 fr. à 12 millions 500.000 fr.

De plus, si l'héritier est un collatéral, les droits de legacy and succession duty deviennent applicables, mais seulement sur la part successorale et d'après un taux variable selon le degré de parenté.

En assujettissant tous les héritages, même en ligne directe, à l'Estate duty, le législateur anglais a voulu affirmer l'idée que l'État devait, avant tout autre copartageant, prélever l'impôt sur la masse héréditaire. « L'État d'abord prend sa part, les autres intéressés recueillent ce qui reste en proportion de ce qui revient à chacun d'eux », a déclaré le chancelier de l'Echiquier, le 16 avril 1894, (cité par *Stourm, Systèmes généraux d'impôts*, p. 242).

Ultérieurement la progressivité a été fortement accentuée.

En 1907 le maximum du tarif, qui s'arrêtait en 1894 à 8 0/0, a

été remplacé par une échelle qui, théoriquement, n'est pas limitée, mais qui s'arrête en fait aux environs de 15 0/0 ; modification qui ne s'appliquait d'ailleurs qu'aux fortunes supérieures à 3.750.000 francs. Au surplus, d'après la législation de 1907, le taux des droits est majoré dans la proportion suivante : de 3.750.000 à 6.250.000 francs, 7 0/0 au lieu de 6 1/2 0/0 ; — de 6.250.000 à 12.500.000 francs, 8 0/0 au lieu de 7 0/0 ; — de 12.500.000 francs à 18.750.000 francs, 9 0/0 au lieu de 7 1/2 0/0 ; — de 18.750.000 à 25 millions de francs, 10 0/0 au lieu de 7 1/2 0/0 ; — au delà de 25 millions de francs, la progression aggravée en 1907 résulte d'une double combinaison. D'abord les 10 0/0 applicables aux 25 premiers millions reçoivent l'addition d'une augmentation de tarif de 1, 2, 3, 4 et 5 0/0, qui se superpose, jusqu'à 75 millions, aux droits précédents ; de sorte que le taux de l'impôt est porté ainsi à 11, 12, 13, 14 et 15 0/0, suivant le montant des fortunes. D'autre part, il y a élimination d'une somme de 25 millions, qui sont taxés seulement à 10 0/0 ; mais la progression est ensuite assez rapide.

La réforme de 1909-1910, qui a abouti, sur l'initiative de lord Lloyd George, Chancelier de l'Echiquier, à la loi du 29 avril 1910, a eu pour but d'appliquer un tarif se caractérisant par une progression plus accentuée aux successions inférieures à 25 millions ; puis d'élever le taux du droit auquel sont assujettis les héritages d'une importance supérieure à 25 millions. C'est seulement pour les successions de moins de 125.000 francs que sont maintenus les anciens taux de 1, 2 et 3 0/0. A partir de 125.000 francs, la progression commence à être relevée, de 125.000 à 250.000 francs, le taux est porté de 3 à 4 0/0 ; de 250.000 à 500.000 francs, il est porté de 4 à 5 0/0 ; — de 500.000 à 1 million, de 4 1/2 0/0 à 6 0/0, etc... D'autre part, le taux maximum de

15 0/0, appliqué jusque là uniquement aux fortunes supérieures à 75 millions, commence à jouer pour les successions de 25 millions et au dessus.

Enfin l'élimination, admise en 1907, des 25 premiers millions prend fin en 1909, et ainsi disparaît un mécanisme jusque là modérateur de la progression; puis, demême que l'Estate duty, le legacy and succession duty s'étend aux successions en ligne directe, qui voient ainsi s'évanouir la faveur, longtemps conservée par elles, d'échapper à l'impôt de mutation par décès. Sont seuls exonérés les héritiers en ligne directe recueillant des fortunes inférieures à 375.000 francs et les veuves, ainsi que les enfants mineurs de 21 ans, dont les parts héréditaires n'atteignent pas 50.000 francs (art. 58 de la loi du 29 avril 1910).

Les parents plus éloignés n'ont pas échappé à l'élévation du tarif du Succession and legacy duty; il a été porté, par la loi du 29 avril 1910, de 3 0/0 à 5 0/0 entre frères et sœurs, et dans les successions d'oncles et tantes à neveux et nièces, et de 5 à 10 0/0, sur les transmissions héréditaires entre parents plus éloignés ou entre personnes non parentes.

Pour donner une idée du prélèvement imposé par l'impôt dès 1910 aux héritiers, M. Stourm donne dans son ouvrage (*Systèmes généraux d'impôts*, 3^e éd., p. 246) l'exemple suivant, que nous reproduisons :

Un héritier de 500.000 francs en ligne directe doit acquitter les droits suivants :

Pour l'Estate duty, à 5 0/0 : 25.000 francs si le fisc est seul héritier.

Si le père en mourant a laissé 3 enfants et une fortune de 1.500.000 francs, l'héritier des mêmes 500.000 francs paiera 35.000 à 7 0/0.

Si le père laisse 3 millions et 6 enfants, l'héritier recueillant 500.000 francs, paiera 45.000 francs à 9 0/0.

Enfin, si le père laisse une succession de 5 millions et 10 enfants, l'héritier des mêmes 500.000 francs, paiera 50.000 fr. à 10 0/0 ; — l'Estate duty s'élevant progressivement, suivant la fortune du défunt, jusqu'au maximum de 15 0/0.

A cet impôt s'ajoute le Succession and legacy duty, dont le taux est de 1 0/0 sur la part nette, soit 5.000 francs, ce qui porte respectivement à 30.000 francs ; -- 40.000 francs ; — 50.000 francs ; — et 55.000 francs, la somme à verser au Trésor par l'héritier. Finalement l'impôt à payer par les héritiers de la ligne directe suit la progression de 6, 8, 10, 11 0/0 etc... et l'impôt est encore plus élevé en ligne collatérale et entre étrangers.

Par comparaison avec le tarif successoral français résultant de la loi du 8 avril 1910, qui ne dépassait pas en ligne directe au delà du 2^e degré et pour les successions supérieures à 50 millions, — 7.50 0/0, on voit que l'impôt anglais représentait à peu près le double. Mais, pour les successions dévolues à des parents plus éloignés, le tarif français de 1910 reprenait le premier rang. A cette époque, entre oncle et neveu le tarif était de 15 0/0 sur 100.000 francs ; — de 18 0/0 sur 1 million ; — de 21 0/0 sur 10 millions ; — de 23 0/0 au delà de 50 millions.

En Angleterre le tarif maximum entre héritiers au même degré était limitée à 20 0/0 ; il s'abaissait à 15 0/0, au lieu de 18 0/0 en France, sur 1 million, et ainsi de suite.

En définitive, malgré l'élévation résultant de la loi du 29 avril 1910, le droit de mutation en Angleterre était, d'une manière générale, assez sensiblement inférieur au taux du même impôt en France, observation surtout exacte à l'égard des transmissions héréditaires entre collatéraux plus éloignés que les oncles et

neveux et entre étrangers. Il suffit de rappeler à cet égard que les maxima de l'impôt successoral, 29 0/0 d'après la loi française du 8 avril 1910, au delà de 50 millions, entre parents plus éloignés que le 4^e degré et entre personnes non parentes, ne dépassaient pas en Angleterre, d'après la loi du 29 avril 1910, 20 0/0, à l'égard des mêmes catégories d'hérités et de successeurs.

§ 2. — *L'Impôt de mutation par décès en Italie.*

L'Italie figure au nombre des pays qui, dès le début du 20^e siècle, ont demandé à l'impôt sur les successions l'une des contributions les plus larges aux ressources financières de leur budget.

La loi italienne du 23 janvier 1902 adopte des tarifs dont les taux, déjà élevés, sont sensiblement voisins de ceux des lois françaises du 25 février 1901 et du 30 mars 1902. Comme en France, les droits de mutation par décès sont établis par tranches ; les maxima, qui ne dépassent pas 3,60 0/0 en ligne directe, s'élèvent jusqu'à 20,50 0/0 entre parents au delà du 6^e degré et entre étrangers lorsque l'actif successoral atteint ou excède 50 millions.

Jusqu'à ces derniers temps, l'Italie avait considéré que les héritages en ligne directe devaient bénéficier d'une taxe réduite et qu'il convenait de demander surtout aux héritiers en ligne collatérale ou aux non parents la plus forte part de l'impôt. C'est une conception fiscale qui a été longtemps et très généralement adoptée par les législations européennes. C'est ainsi que le *Bolletino di statistica italiano*

(fascicule IV — Rome, 1902) énumère, parmi les pays qui s'abstiennent de frapper de droits excessifs les héritages en ligne directe : le Danemark, la Norvège, la Roumanie, la Russie et certains cantons de la Suisse.

En Roumanie, en Danemark et en Russie, l'impôt des mutations par décès est d'environ 10/0 sur toutes les successions en ligne directe ; il y a même des pays où la dévolution en ligne directe descendante bénéficie d'une exemption complète ; c'est le cas de la Belgique et de plusieurs cantons suisses (v. Stourm ; *Systèmes généraux d'impôts*, p. 259 et 260).

Cette modération tient évidemment à l'idée que l'héritage en ligne directe, surtout au profit des enfants et des petits enfants, repose pour ainsi dire sur les liens du sang les plus étroits. C'est en quelque sorte le même patrimoine qui forme la fortune du père et celle des enfants ; les législations antiques étaient même si imbues de cette conception qu'elles considéraient le chef de famille plutôt comme un administrateur chargé de la bonne gestion des biens que comme un maître absolu investi du pouvoir de disposer. Et aujourd'hui encore, alors que la notion de famille s'est de plus en plus restreinte, il est clair que son expression la plus énergique comprend d'une manière irréductible : le père, la mère et les enfants (1).

(1) Il convient de noter qu'il existe au moins une législation, celle de l'Espagne (loi du 29 décembre 1910 sur les droits de succession, *bulletin de statistique du ministre des Finances*, n° de mai 1911, p. 584) qui établit une distinction entre les enfants légitimes et légitimés d'une

Il y a donc quelque chose de choquant à frapper les descendants d'une taxe élevée comme prix de la transmission d'un patrimoine sur lequel ils possèdent les droits les plus légitimes et les plus sacrés, mais, devant la nécessité budgétaire, le respect du législateur pour les droits de la famille a dû s'atténuer progressivement et les lois récentes des divers pays n'ont pas hésité à faire subir à la ligne directe un prélèvement, qu'elles imposent dans une mesure beaucoup plus lourde encore aux membres plus éloignés de la famille.

C'est l'évolution par laquelle ont passé non seulement le législateur français en 1901 et 1914, mais aussi le législateur anglais, qui n'a pas hésité, dès 1910, à retirer à la ligne directe la faveur qu'il lui avait si longtemps concédée en l'exemptant du legacy and succession duty. Depuis la loi du 29 avril 1910, cette taxe s'ajoute à l'Estate duty aussi bien pour les héritiers en ligne directe que pour les autres successibles.

part, pour lesquels l'impôt progressif s'échelonne entre 1 et 2 0/0, — et les enfants naturels et adoptifs, pour lesquels l'impôt proportionnel est invariablement de 3,50 0/0.

DEUXIÈME PARTIE

LES SANCTIONS ÉTABLIES PAR LE LÉGISLATEUR POUR ASSURER LE RECOUVREMENT DE L'IMPOT PROGRESSIF

La principale préoccupation de tout législateur qui édicte des lois fiscales nouvelles, ou qui aggrave les mesures prises par les lois fiscales antérieures, doit être d'assurer l'efficacité des mesures qu'il a adoptées, et d'établir un contrôle suffisamment sévère pour que l'esprit de fraude, qui anime trop fréquemment le contribuable, ne facilite pas l'évasion de la matière fiscale et ne cause pas au Trésor de pénibles désillusions.

En conséquence, le complément de la législation fiscale nouvelle qui a trouvé sa dernière expression dans la loi du 31 décembre 1917 devait logiquement consister en un ensemble de mesures destinées à exercer le contrôle le plus sévère sur le rendement de l'impôt et l'on peut dire que le législateur n'a pas manqué à son devoir, car nombreuses et rigoureuses sont les sanctions par lesquelles il s'efforce de réprimer la fraude dans le domaine des droits de mutation par décès.

Que la fraude soit coutumière en cette matière, c'est là un fait indéniable et il est presque banal de constater qu'elle s'est multipliée à mesure que l'apparition et la majoration de la progressivité des droits en ont rendu le poids plus lourd pour le contribuable. Celui-ci est assez facilement porié à dissimuler dans sa déclaration toutes les valeurs successorales susceptibles, par leur nature, d'échapper à la surveillance des agents du fisc, tentative dont la réalisation est particulièrement aisée quand elle s'applique à des valeurs qui sont représentées par de l'argent comptant ou par des titres au porteur.

Les lois récentes qui ont substitué au profit de l'État l'impôt sur le revenu (impôt sur le revenu global, loi du 15 juillet 1914, et impôts sur les revenus cédulaires, loi du 31 juillet 1917) aux quatre contributions directes, dont l'existence remontait à plus d'un siècle, sont évidemment de nature à développer cet esprit de fraude, et, depuis quelques années, sous la double obsession de droits de succession progressifs très élevés et d'un impôt non moins lourd sur les revenus, les possesseurs de valeurs mobilières ont été de plus en plus enclins à leur donner la forme de titres au porteur ou à déposer leur argent dans les banques nationales et même étrangères, afin de se dérober à leur devoir vis-à-vis du fisc. Il va sans dire que les établissements financiers des pays voisins ont encouragé cette attitude par une adroite publicité, dont les effets se sont étendus jusqu'aux coins les plus reculés de notre territoire. Le succès de cette propagande est clairement attesté par un tableau

publié par le rapporteur général du budget de 1911, aux pages 16 et 16 de son rapport (*J. O.*, 1911, Ch., annexe 384).

C'est ainsi que, si l'on compare le mouvement des comptes courants créditeurs en France et en Suisse, on constate qu'ils sont restés stationnaires dans notre pays de 1895 à 1909, tandis que, en Suisse, ils ont progressé de 749 à 1655 millions pendant la même période et encore ce dernier chiffre ne comprend-il pas l'évaluation des titres déposés dans les banques ; il se rapporte seulement aux dépôts en numéraire. Incontestablement, cet accroissement de l'activité bancaire en Suisse n'est pas du aux seuls dépôts français, mais il n'est point téméraire d'avancer que ceux-ci l'ont alimenté pour une large part.

Or, si l'opinion courante dans une fraction du public admet, par suite d'une conception particulièrement large de la morale, que frauder le fisc ce n'est point commettre un vol véritable, il n'en est pas moins manifeste que le fait pour un citoyen de se dérober à l'impôt, dont le paiement constitue un des devoirs principaux des individus, doit être flétri à la fois au nom du patriotisme et au nom de la justice. En effet, celui qui s'ingénie à éviter un impôt légalement établi omet d'apporter à l'État sa part contributive et se soustrait, par suite, pour ce qui le concerne, au paiement d'une taxe sur la quelle l'État était en droit de compter pour alimenter son budget. A l'inverse, le contribuable soucieux de l'accomplissement de son devoir vis-à-vis du pays est en quelque sorte victime de l'indélicatesse du fraudeur ; le paiement dont l'un a réussi à s'exonérer retombe sur l'autre et finalement c'est

l'égalité des citoyens devant l'impôt qui se trouve violée.

D'ailleurs, la conduite du fraudeur n'est-elle pas particulièrement odieuse lorsqu'il appartient à un pays qui, épuisé par une longue guerre, a besoin de l'apport de tous pour soutenir les charges qui pèsent sur son budget? Si le fait de se dérober à son devoir devant l'ennemi est un acte délictueux, l'acte du citoyen qui se dérobe à l'accomplissement de son devoir fiscal n'est pas moins de nature à mériter la réprobation et il appelle, lui aussi, une sanction sévère. On peut dire que, aujourd'hui, les lois créatrices d'impôts nouveaux sont indispensables, dans toutes leurs dispositions, au maintien de la sécurité et de l'existence même du pays. C'est donc encore faire acte de patriotisme que de se soumettre à leurs prescriptions, malgré la rigueur qu'elles revêtent dans certains cas particuliers.

Donc obligation pour tous de se plier aux charges fiscales et sanctions rigoureuses pour ceux qui persévèrent dans leurs habitudes de fraude ; tels sont les principes dont les lois d'impôts en général, la législation des droits de mutation par décès en particulier, doivent s'évertuer à assurer l'application.

Depuis quelques années, en effet, l'annuité successorale, c'est-à-dire l'ensemble des biens recueillis chaque année, à titre de succession ou de legs, par les ayants-cause des personnes défuntés, paraissait avoir une tendance à décroître, alors que tous les documents les plus autorisés indiquaient, au contraire, que la richesse de la France augmentait.

Les renseignements émanant de l'administration des contributions directes, des agents de change, des banquiers, des caisses d'Épargne, des Chambres de notaires, démontrent que l'enrichissement annuel de la France avant la guerre dépassait 1 milliard 600 millions, ce qui impliquait, par voie de conséquence, une augmentation de l'anuité successorale variant entre 45 et 50 millions; or, les déclarations faites au fisc attestent plutôt une diminution. La contradiction entre ces deux données ne pouvait être attribuée qu'à la fréquence des dissimulations se glissant, au détriment du Trésor, dans les déclarations de successions (Comparer : *Salefranque, État général et comparatif du régime fiscal de la France ; Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances, 1912*; et la proposition déposée, dès le début de 1912, par M. Charles Dumont, destinée à prévenir et à réprimer les fraudes en matière d'Enregistrement (*J. O., Doc. Parl., Ch., 1912, p. 8 et suivantes*)).

Quels sont donc les moyens auxquels recourt l'Administration de l'Enregistrement pour assurer l'assujettissement aux droits de toutes les valeurs successorales qui doivent légalement y être soumises?

Nous étudierons à ce sujet :

Chapitre 1^{er}. -- Les modes de preuve de la fraude dont dispose l'Administration de l'Enregistrement, en indiquant les armes qui lui ont été fournies par la loi du 22 frimaire an VII et par les lois postérieures, notamment par celle du

25 février 1901, complétée à son tour par diverses lois qui s'échelonnent de 1902 à 1910.

Chapitre 2. — La répression des fraudes fiscales depuis la guerre de 1914; les mesures prises par la loi du 31 décembre 1917 et surtout par celle du 18 avril 1918.

CHAPITRE PREMIER

LES MODES DE PREUVE DE LA FRAUDE DONT DISPOSE L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT

C'est par une déclaration détaillée des biens ayant appartenu au défunt que l'Administration est informée de la consistance de la succession. Cette déclaration doit être souscrite par les héritiers ou les légataires dans un délai déterminé, qui est en principe de 6 mois à partir du décès (loi du 22 frimaire an VII, art. 24-27 et 29). C'est sur ces données que l'impôt est perçu. Mais il va de soi que l'Administration, étant créancière de l'impôt, a le droit de rechercher si la déclaration est sincère et comprend tous les biens qui appartenaient au défunt. Or, pour réprimer la fraude, l'Administration dispose d'abord des armes qui appartiennent à tout créancier lorsque le montant de sa créance est contesté par le débiteur ; elle possède, en outre, en vertu de lois fiscales diverses, des moyens propres d'investigation.

1^{re} Section. — **L'application du droit commun en vue de réprimer les fraudes successorales.**

Les preuves du droit commun sont utilisables en principe par l'Administration à l'effet d'établir les fraudes fis-

cales, avec cette réserve, toutefois, que les preuves invoquées par le Trésor doivent être compatibles avec la procédure écrite qui est seule autorisée dans les instances en matière d'enregistrement.

L'article 65 § 2 de la loi du 22 frimaire an VII dispose, en effet, que l'instruction des instances fiscales doit se faire par simples mémoires respectivement signifiés, sans plaidoiries et sans recourir au ministère des avoués. Si le contribuable qui lutte contre l'administration estime conforme à ses intérêts, pour suppléer à son inexpérience de la procédure, de constituer un avoué, les frais résultant de cette constitution restent à sa charge, même s'il gagne son procès (Cass., 17 juin 1901 ; Sirey, 1903, 1, 139 ; Dalloz, 1903, 1, 77).

La compétence appartient au Tribunal civil dans le ressort duquel est situé le bureau d'où émane la réclamation. Cette réclamation s'opère d'abord sous la forme d'un avertissement, qui explique au redevable les motifs de la demande. A défaut de règlement amiable, le premier acte de poursuite est, d'après l'art. 64 de la loi du 22 frimaire an VII, une contrainte, décernée par le receveur compétent, visée et déclarée exécutoire par le Juge de paix du canton où le bureau est établi, et signifiée.

Lorsque la liquidation des droits est subordonnée à une déclaration des parties, le receveur se borne à en fixer provisoirement le montant dans la contrainte, sauf à l'augmenter ou à le diminuer d'après la déclaration que les parties seront tenues de souscrire en vertu du jugement (Cass.,

7 juillet 1863 ; Sirey, 1864, 1, 450 ; Instruction de l'Enregistrement, n° 2.274, § 6).

C'est par une opposition que le redevable répond, s'il le juge opportun, à la contrainte. Cette opposition est faite par acte d'huissier. elle contient les raisons du refus du paiement. Sur le vu de la contrainte et de l'opposition, le Tribunal possède des éléments d'information suffisants pour rendre son jugement ; mais, dans la pratique, les parties ont l'habitude de se signifier respectivement des mémoires contenant une argumentation plus développée que celle de la contrainte et de l'opposition. Le jugement est rendu sur le rapport d'un juge, lu en audience publique et sur les conclusions du ministère public (loi du 22 frimaire an VII, art. 65, al. V).

La décision du Tribunal est sans appel, et elle ne peut donner lieu qu'à un pourvoi en Cassation (loi du 22 frimaire an VII, art. 65, dernier alinéa).

Il conviendrait de noter ici que la Cour suprême possède le pouvoir — dont elle n'use d'ailleurs qu'avec une grande réserve — de réviser les appréciations de fait contenues dans les jugements frappés de pourvoi (on sait qu'en matière civile la Cour de cassation statue seulement sur l'application des règles de Droit) (Cass. req., 24 décembre 1894 ; Sirey, 95, 1, 365).

La procédure en matière d'enregistrement offre donc le double caractère de la rapidité, par suite de l'abolition de l'appel, et de la réduction des frais au minimum, eu raison

de la suppression du ministère des avoués et de la simplicité des divers actes de l'instance.

Dès lors les modes de preuve susceptibles d'être utilisés par l'administration doivent être compatibles avec cette procédure spéciale, dont le trait dominant est qu'elle est entièrement écrite.

On sait que le droit civil reconnaît 5 modes de preuve : la preuve littérale, la preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu et le serment (art. 1316 C. civ.). Il va de soi que la preuve par témoins n'est pas recevable en matière d'Enregistrement, l'enquête et l'interrogatoire étant inconciliables avec les formes écrites de la procédure fiscale (Cass. req. 17 mars 1896, Sirey 97, 1, 100 ; — Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. II, n° 550).

Il y a toutefois un cas dans lequel il est possible d'utiliser la preuve testimoniale en matière de mutation par décès pour établir la déduction frauduleuse d'un passif fictif. Il résulte en effet de l'article 8 de la loi du 25 février 1901 que l'administration est autorisée à employer tous les modes de preuve, sauf le serment, pour démontrer l'inexactitude des attestations de dettes dans les déclarations de successions.

De même que l'enquête, et pour des motifs analogues, la délation du serment a été interdite jusqu'à ce jour en matière fiscale. Lors des travaux préparatoires de la législation nouvelle il a été question d'en autoriser au contraire l'emploi dans une assez large mesure, cela sous l'influence d'une campagne persistante de l'administration, campagne qui avait été commencée dès le lendemain de la guerre de

1870. Elle ne réussit pas à cette époque, le gouvernement lui-même ayant reconnu que ce mode de preuve se trouvait en désaccord « avec la susceptibilité de nos mœurs et de notre caractère national. » Exposé des motifs du projet de la loi du 23 août 1871. *Code Garnier*, p. 219. Col. 2).

Une seconde tentative, faite au cours des travaux préparatoires de la loi du 25 février 1901, n'aboutit pas davantage à l'admission du serment comme mode de contrôle des déclarations de successions, à l'occasion de la déduction du passif (Rapport de M. Doumer au nom de la Commission du Budget le 22 octobre 1895, *J. Off.*, Ch. annexe 1563).

Loin d'accepter la proposition faite à cette époque par l'administration, la loi du 25 février 1901, déclare, dans son article 8, que le serment est exclu des modes de preuve de la déduction frauduleuse d'un passif fictif.

A une époque plus récente, on rencontre trois propositions tendant au même objet : ce sont d'abord les deux propositions de M. Charles Dumont, l'une sur le droit pour l'Enregistrement de déférer le serment à ses adversaires dans les instances engagées au sujet des fraudes commises dans les déclarations de successions (proposition déposée le 4 novembre 1907, *J. Off.*, Ch. session extraordinaire 1907, annexe 1258) ; l'autre au sujet des dissimulations de prix dans les cessions de fonds de commerce (proposition déposée le 23 mars 1908, *J. Off.*, Ch. session ordinaire 1908, annexe 1618).

D'après ces propositions, en cas de serment prêté par l

défendeur, l'administration était déboutée de sa réclamation; mais, si, dans les cinq années suivant la délation du serment, elle acquérait la certitude de l'existence d'omissions ou de dissimulations, elle pouvait poursuivre les parties devant le tribunal correctionnel en requérant contre elles les peines prévues par l'article 366 du Code Pénal, sans le bénéfice des circonstances atténuantes de l'article 463. (D'après l'art. 366, la peine du faux serment en matière civile consiste en un emprisonnement d'une année au moins et de cinq ans au plus et en une amende de 100 fr. à 3.000 francs, plus, facultativement, la privation pendant cinq ans au mois et dix ans au plus, des droits mentionnés à l'art. 42 du C. p. et l'interdiction de séjour pendant le même nombre d'années).

M. Dumont reprit en 1910 sa proposition (*J. Off.*, Ch., annexe n° 387, session extraordinaire de 1910, *Doc. Parl.*, janvier 1911, p. 8 et suiv.); mais cette proposition ne fut pas prise en considération.

Lors de la préparation du budget pour 1909 (projet déposé le 19 mai 1908, *J. Off.* Ch., session ordinaire de 1908, annexe 1709, p. 361), M. Caillaux, alors ministre des finances, avait déposé un projet d'une portée encore plus large. Il s'agissait d'autoriser le Trésor à déférer le serment préalablement à toute déclaration de succession comprenant de l'argent comptant ou des valeurs mobilières, avec les pénalités frappant le faux serment en cas d'inexactitude. La condamnation correctionnelle se cumulait avec les pénalités fiscales encourues en raison des omissions.

D'autre part, l'administration conservait le droit d'établir la preuve de la fraude malgré le serment et cela pendant dix ans.

Mais toutes ces tentatives se sont heurtées au même accueil hostile de la Chambre et le Parlement s'est montré fermement résolu à rejeter le serment des modes de preuves admissibles en matière fiscale.

Enfin, lors de la discussion du projet de loi portant fixation du budget ordinaire des services civils de l'exercice de 1918 (art. 11 à 28), l'attention du législateur fut spécialement attirée sur les mesures qu'il convenait de prendre contre les fraudes fiscales, mesures d'autant plus nécessaires que les droits se trouvaient sensiblement augmentés, Or, si, avant la guerre, l'évasion fiscale pouvait à juste titre être blâmée, elle devient actuellement plus reprehensible encore et elle peut être sans exagération taxée de désertion, puisque c'est un devoir pour chaque contribuable de ne pas priver le pays des ressources indispensables au salut commun.

Or, parmi les moyens de contrôle les plus efficaces, il a paru que le serment devait incontestablement être retenu. C'est ce que portait l'article 17 du projet dans sa teneur primitive : « Toute déclaration de mutation par décès, souscrite par les héritiers, donataires et légataires, leurs maris, tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux, de même que toute procuration donnée par eux à l'effet de souscrire la déclaration, sera terminée par une *mention* ainsi conçue : *Le déclarant (ou le mandant) affirme sincère et*

véritable la présente déclaration (ou la déclaration qu'il charge son mandataire de souscrire), il affirme en outre, sous serment et sous les peines édictées par l'article 366 du Code pénal contre le faux serment en matière civile, que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières françaises ou étrangères, qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt, soit en totalité, soit en partie. »

Cette mention, d'après l'art. 17, devait être écrite de la main du déclarant, et la déclaration ne pouvait être enregistrée que si l'affirmation sous serment avait été souscrite par les parties.

Le projet donnait ainsi au serment en matière fiscale un rôle beaucoup plus large que celui qui lui était dévolu en 1908, par M. Dumont. D'après cette dernière proposition, c'était seulement dans les instances engagées pour la découverte des fraudes dans les déclarations de successions, que l'Enregistrement avait le droit de déférer le serment à ses adversaires ; au contraire, d'après l'art. 17 du projet, c'est une obligation pour le contribuable, préalablement à toute déclaration, d'affirmer sous serment la sincérité de cette déclaration. La forme du serment écrit avait paru s'imposer comme un moyen préventif des plus énergiques en vue d'éviter la fraude ; et, afin d'attirer davantage là-dessus l'attention du déclarant, la formule entière du serment devait être écrite de sa main.

Le faux serment était très sévèrement puni, en effet d'après l'art. 18 : « Lorsque, dans les dix ans qui suivront

l'affirmation sous serment, des omissions ou des dissimulations auront été constatées dans les actes ou déclarations, la partie ou les parties, qui auront souscrit l'affirmation sous serment, pourront être citées, à la requête de l'administration, si l'affirmation est contenue dans une déclaration de succession, d'événement le tribunal correctionnel du domicile du défunt. » Ce tribunal avait paru tout naturellement désigné pour connaître de l'affaire, car on pensait que, à raison de sa situation, il serait plus facile de retrouver, pour les produire devant lui, les documents et les témoins nécessaires. « En cas d'omissions volontairement commises ou de dissimulations, la partie ou les parties ayant souscrit l'affirmation sous serment auraient été condamnées aux peines que l'art. 366 du Code pénal édicte contre le faux serment en matière civile ».

L'administration était ainsi dotée du droit d'établir la preuve de la fraude, même malgré le serment, et cela pendant dix ans après la prestation du serment ; bien entendu, indépendamment des condamnations correctionnelles encourues pour faux serment, le contribuable étant redevable sur les omissions et les dissimulations du droit simple et des pénalités en vigueur (un droit en sus du droit simple.)

Mais l'admission du serment à titre de sanction préventive de la sincérité de la déclaration fut, comme nous le verrons plus loin, écartée comme inefficace par le Sénat, pour le motif que le serment n'ajoute rien à la valeur de la parole d'un honnête homme et qu'un fraudeur n'a jamais

reculé devant les conséquences d'un faux serment. — Le serment ne figure au nombre des mesures prises contre la fraude qu'en ce qui concerne l'ouverture illégale des coffres-forts ; il est compris en effet parmi les preuves du droit commun, qui sont toutes admises pour établir les contraventions aux articles 1 à 3 de la loi du 18 avril 1918 (art. 3, dernier alinéa).

Parmi les autres preuves du Droit civil figure l'aveu. Peut-il être accepté à l'effet d'établir les omissions et les inexactitudes commises dans les déclarations de succession ? Non, si l'aveu ne peut être obtenu que par la procédure de l'interrogatoire sur faits et articles, laquelle est considérée comme incompatible avec les formes de la procédure écrite, qui est de règle dans les instances fiscales (*Wahl. Traité de Droit fiscal*, T. II, n° 571). Mais l'aveu fait directement par la partie, avec l'intention de dispenser le Trésor de prouver les faits qu'il avance, est évidemment admissible ; tel est, par exemple, le cas de la soumission par laquelle le redevable se reconnaît débiteur du droit simple et du droit en sus à raison d'une insuffisance du revenu attribué aux immeubles compris dans une déclaration de succession.

Quant à la preuve littérale, elle constitue pour l'Administration le moyen normal d'établir les fraudes ; c'est ainsi que les énonciations des inventaires, des partages, des ventes des biens héréditaires et des actes de toute espèce, ayant pour objet d'établir la consistance de la succession, sont efficacement utilisées par l'administration pour démon-

trer la fraude dont la déclaration peut être entachée.

Très fréquemment aussi l'Administration recourt aux présomptions, leur emploi est indispensable au Trésor, car il est évident qu'il n'a pu se ménager une preuve préconstituée et, d'autre part, ce mode de preuve n'est nullement incompatible avec les règles de la procédure écrite ; mais il est de principe que le Fisc ne peut fonder ses présomptions que sur les actes et les faits constants au procès, car la preuve testimoniale est interdite à l'Administration et les faits non constants ne pourraient précisément être démontrés qu'au moyen d'une enquête.

La Cour de Cassation a caractérisé, d'une manière concise, les procédés de preuve utilisables par l'Enregistrement dans un arrêt du 27 juin 1883 (Sirey 85, 1, 33), « Quelle que soit la nature de la demande, quel que soit le fait à établir, il y a lieu d'admettre toutes les preuves du droit commun compatibles avec la loi fiscale. La preuve peut résulter soit des actes des parties ou de leurs ayants-cause, soit même des présomptions tirées des faits constants au procès, et des actes qui parviennent par l'Enregistrement à la connaissance de l'Administration, ou que la loi soumet à son investigation et qui la mettent ainsi à même d'exercer son contrôle. »

Mais l'Administration possède des procédés qui lui sont propres et qui constituent une arme encore plus puissante que les précédentes pour assurer avec succès la répression de la fraude.

2^e Section. — **Procédés spéciaux d'investigation dont dispose le Fisc (loi du 25 février 1901 et mesures complémentaires jusqu'à la guerre de 1914).**

Un contrôle minutieusement organisé, sorte de filet dont les mailles enserrant impitoyablement le contribuable, permet à l'Administration d'utiliser au mieux les preuves du Droit civil, en rassemblant tous les éléments, tous les actes, tous les faits susceptibles de renseigner sur la situation de fortune de chaque contribuable.

Les instruments de contrôle dont il s'agit sont les suivants :

§ 1^{er}. — Le Répertoire général.

§ 2. — Le système des renvois.

§ 3. — Les mesures spéciales prises par la loi du 25 février 1901, complétées par les lois de 1902-1907.

§ 4. — La législation spéciale des comptes-joints (loi du 31 mars 1903).

§ 5. — L'aggravation des pénalités contre les fraudes, loi du 8 avril 1910 (suspicion à l'égard des titres au porteur).

§ 6. — La surveillance des coffres-forts.

§ 7. — Les accords internationaux pour combattre la fraude dans les déclarations de successions.

§ 8. — Enfin Caractères de la Législation sur le contrôle jusqu'à 1914.

§ 1^{er}. — *Le Répertoire général.*

C'est d'abord le répertoire général, sorte de casier fiscal

de toutes les personnes domiciliées dans le ressort de chaque bureau d'Enregistrement, qui centralise sous le nom de chaque contribuable les divers renseignements relatifs à sa situation de fortune. Un compte est ouvert à toute personne sur le patrimoine de laquelle un renseignement est fourni par l'Enregistrement d'un acte ou par la réception d'une déclaration. A l'actif de ce compte sont portés les éléments constituant des accroissements de fortune ; au passif les indications concernant les diminutions du patrimoine. Par exemple : l'acte constitutif d'une créance figurera à l'actif ; la quittance mentionnant le remboursement du capital prêté sera inscrite au passif, car, à défaut de placement nouveau révélé par des actes ultérieurs portés à la connaissance de l'Enregistrement, rien n'autorise l'Administration à soutenir que le contribuable a conservé intact dans son patrimoine la somme remboursée par son débiteur.

§ 2. — *Le Système des Renvois.*

Comme les contribuables ne sont nullement obligés de faire enregistrer tous les actes qui les intéressent au bureau de leur domicile, l'Administration a organisé un système ingénieux de renvois, grâce auquel les enregistrements d'actes concernant un contribuable domicilié en dehors de la circonscription du bureau sont transmis au receveur dans la circonscription duquel le contribuable possède son domicile. Les fluctuations de chaque patrimoine se trouvent donc suivies de très près, sans que les individus se doutent

de la surveillance constante dont ils sont enjournés par le Fisc.

Cependant, malgré la sévérité du contrôle, il peut arriver qu'une fraction plus ou moins importante de l'actif imposable échappe à l'Administration soit par suite de lacune, d'erreur, dans les annotations inscrites au répertoire, ou dans les transmissions de renvois, soit par suite de la place prise par les titres au porteur dans la composition des fortunes. Ainsi s'explique que la tendance des lois fiscales, depuis celle du 22 frimaire an VII, ait toujours été d'accroître les mesures de contrôle et de les approprier aux directions nouvelles dans lesquelles la fraude s'orientait, les omissions pouvant plus facilement échapper au Fisc depuis que les fortunes privées comprennent principalement des valeurs mobilières et surtout des titres au porteur. Le législateur s'est déterminé alors à donner plus d'emprise à l'Administration sur les contribuables, à élargir le champ des recherches et c'est dans ce but qu'ont été successivement institués : d'une part, le droit d'investigation des agents du Fisc dans les Sociétés, les Banques, les Administrations publiques, d'autre part, l'obligation imposée à certains détenteurs de valeurs successorales de révéler au Fisc l'existence des biens qu'ils détiennent pour le compte des héritiers de personnes décédées. Notamment la loi du 25 février 1901 (art. 3, § 4 et 15), complétée par la loi du 30 mars 1902 (art. 7), la loi du 30 décembre 1903 (art. 3), la loi du 30 janvier 1907 (art. 4), enfin celle du 8 avril 1910 (art. 11) contiennent tout un ensemble de dispositions constituant soit

des présomptions légales de propriété de certains biens au profit du défunt, soit une interdiction faite aux héritiers d'entrer en possession des biens successoraux dont l'existence peut être révélée à l'aide de ces lois, s'il n'y a pas eu paiement préalable des droits d'Enregistrement.

§ 3. — *Mesures spéciales prises par la loi du 25 février 1901, complétée par les lois de 1902 à 1907.*

Dès avant la loi du 25 février 1901, une loi du 20 juillet 1895, relative aux Caisses d'Épargne, avait permis d'établir facilement l'omission de livrets dans les déclarations de succession en soumettant, par son art. 23, à la formalité de l'Enregistrement et du visa pour timbre gratis, les certificats de propriété et les actes de notoriété exigés par les Caisses d'Épargne pour effectuer le remboursement, le transfert ou le renouvellement des livrets appartenant à des titulaires décédés.

Mais c'est surtout la loi du 25 février 1901 qui a donné un essor plus énergique à la répression de la fraude. Cette loi cherche principalement à combattre les omissions de valeurs mobilières, surtout dont la forme est au porteur, dans les déclarations de succession; la disposition fondamentale de la loi du 25 février 1901 est l'art. 15, qui subordonne la faculté pour les successibles de se mettre en possession de certaines valeurs mobilières du défunt, à la justification du paiement de l'impôt sur ces valeurs.

La double innovation introduite dans notre système fiscal

par l'art. 15 consiste : 1^o dans l'aggravation du droit de communication ; 2^o dans l'atteinte portée à l'universalité de la saisine héréditaire, dont les héritiers pourront être privés, jusqu'au versement des droits, sur certaines valeurs.

1^o Le droit de communication, qui consiste dans la faculté pour l'Enregistrement de se faire représenter, par certaines personnes physiques ou morales expressément désignées par la loi, les documents qu'elles détiennent, a été formellement consacré par l'art. 54 de la loi du 22 frimaire an VII. D'après ce texte ; étaient astreints à la communication les dépositaires de l'État civil, ceux des rôles des contributions et tous les fonctionnaires chargés des archives et des dépôts de titres publics, ainsi que les notaires, les huissiers, les greffiers et les secrétaires des administrations centrales et municipales.

La loi du 21 juin 1875 (art. 7) a généralisé l'étendue du droit de communication en permettant de l'utiliser pour contrôler l'application de toutes les lois sur l'Enregistrement et le Timbre, ce qui procure une révision efficace des déclarations de successions. Parmi les assujettis figurent les Sociétés, en ce qui concerne leur comptabilité, les documents annexes, et même le registre des délibérations du Conseil d'Administration (Cass. civ. 28 février 1898. *D. P.*, 98, 1, 239 — Cass. req. 14 janvier 1902 *D. P.*, 02, 1, 145). Toute entrave à l'exercice du droit de communication est sévèrement punie, d'abord par une amende qui, dans son taux actuel, varie de 1.000 à 10.000 francs à la charge de la Société ; puis par une condamnation à communiquer

les pièces réclamées sous une astreinte de 100 francs par jour de retard (lois 23 août 1871, art. 22 — 21 juin 1875, art. 7 — 17 avril 1906, art. 5).

Ce ne sont pas les assujettis, mais le tribunal qui a seul qualité pour décider si l'exercice du droit de communication est légitime (Trib. civ. Seine. *Journal de l'Enregistrement*, n° 20, 255).

En vue d'établir l'égalité des charges fiscales entre les sociétés étrangères et les sociétés françaises, les premières ont été assujetties par la Jurisprudence au droit de communication dans leurs succursales en France (Cass. civ. 11 février 1912, *D. P.* 1915, 1, 325 — Cass. req. 19 juin 1916, *D. P.* 1910, 1, 94). Cette obligation est d'ailleurs formellement édictée, pour les Compagnies étrangères d'assurances, par les lois du 5 juin 1850, art. 35, et du 23 août 1871, article 7.

Grâce à cette institution, l'Administration peut se procurer des renseignements précieux au sujet du remboursement par les établissements de crédit à des héritiers de personnes décédées, de valeurs au porteur dont ces établissements étaient dépositaires : de même le paiement des coupons des titres déposés échappe difficilement aux investigations de l'Enregistrement. Enfin, d'après la loi du 21 juin 1875 article 7, les Compagnies d'Assurances sont tenues de communiquer à l'Administration le relevé des capitaux ou des rentes qu'elles ont versés aux bénéficiaires de polices contractées par des personnes décédées.

Malgré son apparente perfection, le droit de communi-

cation présentait encore des lacunes. En effet, la moindre erreur ou omission dans les relevés établis par les sociétés était de nature à laisser échapper des valeurs sujettes à l'impôt ; d'autre part, les établissements dépositaires pouvaient ignorer souvent le décès de leurs clients.

Désireuse de remédier à ces inconvénients, la loi du 25 février 1901 a établi de nouvelles prescriptions (art. 15, § 1 à 5), qui constituent une notable aggravation au droit de communication.

Il résulte en effet de l'article 15 (§ 3 et 4) de la loi du 25 février 1901, que dans certains cas et avant toute initiative de l'Enregistrement, les dépositaires de titres ou valeurs appartenant à des personnes décédées, doivent en indiquer la nature et le montant, dans un délai déterminé, à cette administration. « Les Sociétés ou Compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels, ou agents d'affaires qui seraient dépositaires, débiteurs ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra les opérations, au directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs. »

Ce texte aggrave le droit de communication en ce sens que, avant toute requête de l'administration, les détenteurs désignés par la loi de titres ou de valeurs appartenant à des personnes décédées, sont tenus de transmettre, dans un

délai déterminé, les renseignements qu'ils possèdent à l'Administration de l'Enregistrement. D'autre part, le nombre des personnes qui sont assujetties à cette obligation de fournir des renseignements relatifs aux successions a été sensiblement augmenté par l'article 15 de la loi du 25 février 1901. Sont compris parmi ces personnes tous ceux qui, à des titres divers, interviennent dans la gestion de la fortune d'autrui : agents d'affaires, curateurs à successions vacantes, administrateurs provisoires, coulissiers, courtiers, trésoriers-payeurs généraux, notaires, greffiers, commissaires priseurs, sociétés civiles ou commerciales et, parmi ces dernières, les sociétés de personnes aussi bien que les sociétés de capitaux. Seuls les particuliers dépositaires de fonds appartenant à autrui, échappent aux prescriptions légales. Toutes les fois que le retrait des titres ou des fonds n'a pu être exigé par l'ayant-droit qu'à titre d'héritier ou de légataire, les assujettis sont tenus de communiquer au Fisc les indications spécifiées par la loi. Toutefois, si sévère que se soit montré le législateur en 1901, il n'avait pas été jusqu'à prescrire l'ouverture de coffres-forts en présence d'un agent du Fisc. La loi du 18 avril 1918 (art. 1 à 6) n'a pas hésité, au contraire, à étendre le contrôle de l'Enregistrement jusque là et à comprendre le dépôt dans les coffres-forts parmi les révélations qui doivent être faites à l'administration ; mais, à la différence de la législation italienne, la loi française n'a pas prescrit l'ouverture du coffre en présence d'un agent du Fisc.

Les prescriptions imposées par la loi du 25 février 1901 sont sévèrement sanctionnées. Les sociétés et les autres dépositaires désignés à l'article 15, qui omettent d'adresser à l'Enregistrement, dans le délai légal, la liste des titres, sommes ou valeurs qui leur ont été confiés par le défunt, sont personnellement responsables des droits simples et en sus exigibles, sauf leur recours contre les ayants-droits ; de plus, ils sont passibles personnellement d'une amende de 625 francs décimes compris. Il est dû autant d'amendes qu'il y a de contraventions ; ces pénalités s'appliquent alors même que les sommes ou les valeurs, dont l'existence a été dissimulée, ne donneraient pas ouverture à l'impôt (lois du 25 février 1901, art. 15 et 31 décembre 1913, art. 3).

Les Compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales en France de compagnies étrangères sont exposées aux mêmes sanctions, si elles se sont libérées de sommes, en capitaux ou en rentes, dues par elles, sans aviser l'Enregistrement.

Enfin il va de soi que l'Administration peut compléter les renseignements qui lui sont fournis, en procédant à des investigations personnelles au siège des établissements dépositaires ou débiteurs ; mais il s'agit alors ici de l'application normale du droit de communication, tel qu'il existait déjà et non d'une mesure de contrôle inaugurée par la loi de 1901. Il convient, d'ailleurs, de signaler que les entraves apportées par les assujettis à l'exercice du droit de communication sont frappées d'une amende (loi du 23 août 1871, art. 22 ; loi du 21 juin 1875, art. 7) dont le taux

a été élevé par la loi du 17 avril 1906 (art. 5); d'après ce texte, l'amende sera de 1.000 francs à 10.000 francs en principal. En outre, une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard est édictée contre les Sociétés ou Compagnies françaises ou étrangères et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'Enregistrement, s'ils se refusent à représenter des pièces ou documents dont la communication est réclamée par l'Administration.

2° l'innovation principale de la loi du 25 février 1901 a consisté à restreindre, dans un intérêt fiscal, le domaine de la saisine des héritiers, en la refusant provisoirement à ceux-ci : 1° sur les titres nominatifs de l'État, des établissements publics et des sociétés appartenant au défunt ; 2° sur les indemnités dues par les Compagnies d'assurance au profit de bénéficiaires désignés par des personnes décédées.

On sait que la saisine est la faculté, pour tous les héritiers légitimes et naturels (ces derniers en bénéficient depuis la loi du 25 mars 1896), de se mettre immédiatement en possession des biens laissés par le défunt sans aucune autorisation à obtenir de la justice (art. 724 C. civ.). La saisine appartient également au légataire universel lorsqu'il n'est pas en concours avec des héritiers à réserve (art. 1006 C. civ.). Enfin, les bénéficiaires de la saisine ont évidemment le droit de l'exercer sur toutes les valeurs successorales sans aucune exception ni réserve ; c'est l'entrée en possession de l'universalité du patrimoine.

Le législateur du 25 février 1901 est venu restreindre sur

2 points l'universalité de la saisine : a) Relativement aux titres nominatifs de l'État, des établissements publics et des sociétés. — b) En ce qui touche les indemnités des compagnies d'assurances.

a) Déjà la loi du 8 juillet 1852, art. 25, avait pris certaines précautions destinées à éviter que les rentes nominatives sur l'État français échappent aux droits de mutation par décès. La loi du 25 février 1901 a notablement élargi les dispositions de la loi du 8 juillet 1852, en les étendant aux titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics. D'après l'art. 15, § 1, de la loi du 25 février 1901 : « Le transfert ou la mutation au grand livre de la Dette publique d'une inscription de rente provenant de titulaires décédés ou déclarés absents ne pourra être effectué que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès ».

Aux termes du § 2 : « Il en sera de même pour le transfert ou conversion de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics ».

En d'autres termes, tout transfert d'ordre des titres dont il s'agit au profit d'héritiers de personnes décédées n'est possible qu'après vérification du paiement de l'impôt de mutation par décès.

Il est possible, à la vérité, que ces prescriptions soient quelquefois gênantes pour les héritiers, ceux-ci ne pouvant aliéner les titres dont il s'agit à défaut de transfert d'ordre à leur profit ; mais, si cette aliénation leur est nécessaire

pour acquitter les droits au Trésor, ils se tireront aisément de la difficulté, soit en se faisant consentir une avance sur nantissement des titres, soit en usant de la latitude accordée par la loi du 13 juillet 1911 (art. 7), qui permet aux contribuables de se libérer, par des versements échelonnés, du montant des droits de mutation par décès.

b) — Pour les valeurs assujetties à l'impôt successoral ; la loi du 21 juin 1875 (art. 6) comprend les capitaux ou les rentes dus par les Compagnies d'assurances, par suite du décès de l'assuré. D'après le § 5 de l'art. 15 de la loi de 1901, les ayants-droits ne peuvent entrer en possession des sommes assurées sans justifier du paiement de l'impôt à leur égard. On remarquera toutefois que la restriction apportée ici au principe de la saisine n'existe qu'au point de vue fiscal, puisque, en droit civil, le montant de l'assurance contractée par le *de cujus* au profit d'un tiers bénéficiaire pour le cas de mort de l'assuré, n'est pas considéré comme dépendant de la succession de ce dernier (Cass. 29 juin 1896. D. 97. 1. 73, § 96. 1. 361).

Grâce à cette disposition, le montant des assurances contractées par les personnes décédées et exigibles à leur décès se trouve automatiquement assujetti à l'impôt, sans que l'Administration ait à procéder à aucune investigation. Toutefois deux atténuations sont apportées par l'art. 15 de la loi du 25 février 1901 à cette règle fiscale sévère pour les ayants-droit. D'abord les Compagnies ne sont pas tenues de conserver la totalité du capital assuré jusqu'à la justification du paiement des droits sur ce capital, il suffit

qu'elles gardent par devers elle une somme égale au montant de l'impôt qui paraît exigible. Bien plus, par une faveur spéciale, les héritiers en ligne directe et le conjoint de l'assuré sont admis à toucher le montant de l'assurance sans production du certificat de paiement des droits, mais, dans ce cas, l'assureur est tenu d'aviser l'Enregistrement du montant des versements qu'il a opérés sur les polices avec la mention de la date du paiement et du nom des personnes qui l'ont reçu.

§ 4. — *La législation spéciale des comptes joints*

(loi du 31 mars 1903).

Malgré les précautions prises par le législateur de 1901, les fraudes commises dans les déclarations de succession étaient encore nombreuses et, si l'on en croit certains publicistes, ces fraudes permettaient de soustraire à l'impôt près d'un milliard de valeurs mobilières par an (Edmond Michel, Inspecteur principal du Crédit Foncier : *La Fortune privée et les fraudes successorales*, 1913, Berger-Levrault. — M. Michel a procédé à une enquête très serrée sur la période 1905-1910).

Parmi ces fraudes, l'une de celles qui ont été le plus fréquemment employées, dès la promulgation de la loi de 1901, a consisté dans l'utilisation des comptes-joints ou des comptes indivis. On entend par là un compte ouvert par un banquier au nom de deux ou plusieurs personnes, chacune ayant le droit de retirer la somme déposée. C'est un regain de vitalité, dans l'intention de frauder le Trésor, à

une institution bien connue des civilistes mais peu appliquée dans la pratique : la solidarité active ou solidarité entre les créanciers (art. 1197 et 1199 C. civ.).

L'emploi de ce procédé avait pour but de dispenser l'établissement dépositaire de notifier à l'Administration de l'Enregistrement la nature et l'importance des sommes déposées, après le décès de l'un des titulaires du compte, le survivant ayant qualité pour retirer seul l'intégralité du dépôt sans invoquer à cet effet son titre d'héritier ou de légataire. Le Trésor s'aperçut très vite du préjudice qu'une pareille combinaison risquait de lui occasionner et cette combinaison a été rendue inefficace par la loi de finances du 31 mars 1903, dont l'art. 7 contient deux règles importantes :

1^{re} Règle. — Tous les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires (banquiers, changeurs, agents de change, notaires, etc...) désignés au § 3 de l'art. 15 de la loi de 1901 et faisant l'objet de comptes collectifs ou indivis avec solidarité, sont considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile ; ce n'est d'ailleurs qu'une présomption *juris tantum*, qui peut tomber devant une preuve contraire.

2^e Règle. — L'Administration a le droit d'être renseignée sur l'ouverture et les mouvements de chaque compte-joint. Dans les trois mois de l'ouverture du compte, l'établissement dépositaire doit faire connaître au directeur départe-

mental de l'Enregistrement, sous peine d'une amende de 500 francs à 2.000 francs, l'existence de ce compte avec indication des noms, prénoms et domicile de chacun des déposants. Les indications transmises au Directeur sont communiquées ensuite au receveur du canton du domicile du déposant et cet agent inscrit au répertoire général les annotations nécessaires.

Lorsque survient le décès de l'un des déposants, le receveur du domicile du *de cujus* est avisé de ce décès par les notices que les maires de chaque commune sont tenus de transmettre, à la fin de chaque trimestre, au receveur de leur canton. Ce fonctionnaire signale à son Directeur, qui la notifie à l'établissement dépositaire, l'ouverture de la succession du déposant. A la suite et dans la quinzaine de cette notification, le dépositaire doit faire connaître à l'Administration la liste des titres, sommes ou valeurs qui figuraient, lors du décès, au crédit des cotitulaires du compte (Instruction, 3.117, § 1).

On peut affirmer que de tels moyens d'investigation ont destitué de toute efficacité, comme procédé de fraudes fiscale, le système du compte-joint. Mais un autre genre de fraude, depuis longtemps remarqué par l'Administration et concernant les valeurs déposées dans les établissements de crédit ou les indemnités d'assurances, était couramment pratiqué par des héritiers et légataires domiciliés à l'étranger.

En effet la souveraineté française expirant à la frontière, la régie ne peut exercer de coercition à l'égard de redevables

qui résident en pays étranger, et lorsque ceux-ci ne possèdent pas de biens apparents en France, ils sont en mesure d'élucider très facilement les réclamations dirigées contre eux. Le législateur a cru, dès lors, nécessaire de consacrer une extension nouvelle de la restriction de la saisine, restriction qui, cette fois, ne comporte aucune atténuation et qui atteint même les successibles en ligne directe et le conjoint survivant.

D'après la loi du 30 décembre 1903, art. 3, les établissements de crédit, agents de change, officiers publics... et les Compagnies d'assurances sur la vie, ne peuvent se libérer des sommes, titres, valeurs ou des indemnités d'assurances dont ils sont dépositaires ou débiteurs, si ces biens dépendent d'une succession échue à des héritiers, donataires ou légataires domiciliés à l'étranger, tant qu'il ne leur est pas représenté un certificat du receveur de l'Enregistrement constatant soit l'acquittement soit la non exigibilité des droits de mutation par décès. Les dépositaires peuvent toutefois, s'ils le préfèrent, se libérer, mais alors en retenant, pour la garantie du Trésor, une somme représentant le montant approximatif des droits exigibles. Toute inobservation de la loi ou toute erreur commise par eux entraîne leur responsabilité (Cass. req., 1^{er} décembre 1909, *D. P.*, 11, 1, 395; *S.*, 12, 1, 41).

§ 5. — *Aggravation des pénalités contre les fraudes (loi du 8 avril 1910 (suspicion à l'égard des titres au porteur))*

La lutte de l'Administration contre la fraude s'est, à un

autre point de vue, manifestée par une aggravation de pénalités frappant les contribuables qui cherchent à se soustraire à leurs obligations fiscales. Tel a été le but de l'art. 12 § 4 et 6 de la loi du 8 avril 1910; ce texte contient deux dispositions nouvelles :

1° La peine du droit en sus sur les omissions constatées dans les déclarations de successions est portée au double, toutes les fois que l'omission présente le caractère d'une omission frauduleuse impliquant l'intention très nette chez le contribuable de se dérober à l'impôt.

La pénalité du doublement des droits en sus se retrouve dans la loi du 18 avril 1918 (art. 13) à titre de sanction de l'indication inexacte, dans un acte de donation entre vifs ou dans une déclaration de mutation par décès du lien ou du degré de parenté entre le donateur ou le défunt et les donataires, héritiers ou légataires, ainsi que de toute indication inexacte du nombre d'enfants du défunt ou de l'héritier, donataire ou légataire.

2° Étant donné la facilité particulière avec laquelle le numéraire et les titres au porteur peuvent être dissimulés au Fisc, le même texte interdit toute remise ou modération des pénalités, lorsque l'omission porte « sur des espèces ou des titres de valeurs mobilières au porteur. » Ainsi disparaît la possibilité pour les redevables d'obtenir des atténuations sur les pénalités encourues par eux à raison du défaut de déclaration ou de l'omission de titres au porteur.

Cette catégorie de valeurs, qui se prête si facilement aux fraudes commises à l'encontre du Trésor, a suscité

tout récemment des propositions d'un caractère encore plus draconien, qui ne tendraient à rien moins qu'à la suppression du titre au porteur.

Le législateur a déjà cherché à diminuer le nombre des titres au porteur que les particuliers possèdent dans leur portefeuille, en dispensant de tout droit la conversion d'un titre au porteur en un titre nominatif (loi du 26 décembre 1908, art. 5); tandis que l'opération inverse, conversion d'un titre nominatif en un titre au porteur, est assujettie par les lois du 26 décembre 1908 (art. 5) et du 29 mars 1914 (art. 41) à la perception d'un impôt de 0 fr. 900/0 sur la valeur de ce titre d'après le cours de la Bourse au jour de l'opération. Mais il semble que les particuliers ne se sont pas montrés très désireux d'utiliser cette faveur fiscale, car le nombre des titres au porteur demeure toujours aussi élevé. Aussi, dès le 12 juillet 1906, un député, M. Charles Dumont demandait au gouvernement de supprimer les titres au porteur en France et de proposer cette suppression à la conférence internationale des valeurs mobilières, cela dans le but de faire supporter à la fortune mobilière sa juste part des charges publiques. Il considérait que, avec l'obligation de rendre au nominatif toutes les valeurs mobilières, les contribuables seraient dans l'impossibilité d'éluder l'impôt successoral.

Depuis la guerre, la même question a été portée sur un autre terrain. Le titre au porteur a paru suspect non seulement comme instrument d'évasion fiscale, mais aussi parce qu'il permet trop facilement l'internationalisation de

sociétés qui se réclament cependant de la nationalité d'un pays déterminé. C'est grâce aux titres au porteur que tant de sociétés soi disant françaises ont pu être presque complètement germanisées. La forme au porteur des titres de ces sociétés en facilitait la réquisition par les sujets des empires centraux qui, peu à peu ont conquis la majorité, soit dans les Conseils d'administration, soit même dans les assemblées générales des actionnaires. Aussi, les Alliés ont-ils mis à l'étude, depuis la guerre, les moyens efficaces de rattacher plus étroitement les sociétés commerciales à la nationalité dont celles-ci se prévalent. A ce point de vue encore, la suppression des titres au porteur a été sérieusement envisagée.

Elle semble toutefois bien difficile à réaliser. La popularité des titres au porteur est trop répandue dans les divers pays pour que ceux-ci puissent facilement y renoncer. Les avantages si connus des titres au porteur (facilité de transmission, intensité plus grande du trafic de ces titres à la Bourse, simplification des formalités et des frais concernant leur négociation) sont autant d'arguments qui militent en faveur de leur maintien ; leur abolition engendrerait forcément le ralentissement de la vie économique et nuirait au Fisc lui-même, car le rendement de l'impôt est évidemment subordonné au degré de la richesse nationale. Malgré ses inconvénients fiscaux, le titre au porteur doit donc être conservé.

Alors le législateur a cherché un autre remède pour diminuer le nombre et l'importance des fraudes. Il a songé

à frapper de peines correctionnelles les infractions aux lois de l'Enregistrement. Des pénalités de ce genre ont été pendant longtemps considérées comme inconciliables avec l'esprit et les traditions de l'Enregistrement. L'administration a toujours répugné à appliquer aux contribuables qui se dérobaient à l'impôt les mesures rigoureuses que le législateur n'a pas hésité à employer en matière d'octroi, de douanes et de contributions indirectes. Mais, sur ce point encore, une évolution s'est produite et le principe des peines correctionnelles a fini par s'introduire à titre de sanction dans la législation de l'Enregistrement. Les auteurs de la loi du 22 frimaire an VII et même au milieu du 19^e siècle, les commentateurs de la loi fiscale, le célèbre Jurisconsulte Troplong par exemple, tous protestaient avec indignation contre l'idée de réprimer la fraude par la sanction de peines correctionnelles. « La loi sur l'Enregistrement, écrivait Troplong, est pour nous autres légistes, la plus noble ou pour mieux dire la seule noble de toutes les lois fiscales. Celles-ci n'agissent que sur des objets matériels qu'elles imposent en tant que matières, la loi d'Enregistrement n'est pas astreinte à ces perpétuels contrats avec la matière, elle s'enquiert moins de la chose que du droit sur la chose, » *Gazette des Tribunaux*, 20 juillet 1830. »

Mais les conceptions actuelles sont bien différentes des jurisconsultes de cette époque déjà lointaine. Personne ne songe plus à établir une hiérarchie entre les impôts et, s'il est exact que le personnel de l'Enregistrement, par les connaissances juridiques dont il a besoin pour accomplir sa

tâche, constitue un personnel d'élite, l'impôt qu'il perçoit ne se place à aucun point de vue au dessous des autres, il est, comme les autres contributions, un instrument de recette fiscale ; or, tous les procédés destinés à assurer le rendement de cet impôt doivent être employés pour réaliser l'équilibre entre les recettes et les dépenses de l'État. D'ailleurs, les nécessités financières d'une guerre qui se prolonge et dont les dépenses s'élèvent au moment où nous écrivons, à plus de cent soixante milliards, exigent l'application des procédés de coercition les plus sévères pour assurer la rentrée de l'impôt. Si les citoyens pouvaient continuer les errements qui ont été trop souvent remarqués au début du ^{xx}^e siècle et vivre dans la tradition que voler l'État n'est pas un véritable délit, l'avenir du pays se trouverait fatalement compromis, l'équilibre financier ne pourrait plus être atteint ; donc, même en matière d'Enregistrement, des peines correctionnelles s'imposent.

Au surplus, le législateur y avait songé dès avant la guerre actuelle. La première proposition, tendant à punir de peines correctionnelles les infractions aux lois d'Enregistrement, avait été déposée par M. Dumont à la Chambre, le 4 novembre 1907 (*J. O.*, session extraordinaire de 1907, *Doc. Parl.*, p. 41).

Cette proposition n'avait pas été acceptée à cette époque, mais quelques années plus tard, les peines correctionnelles ont fait leur entrée dans la législation fiscale avec la loi du 29 mars 1914. L'article 38 de cette loi édicte des peines correctionnelles qui peuvent s'élever jusqu'à 2 ans de prison

et 25.000 francs d'amende contre ceux qui commettent des fraudes destinées à éluder la perception de la taxe sur le revenu, étendue par la loi du 29 mars 1914 aux valeurs étrangères non abonnées et aux fonds d'États étrangers.

§ 6. — *Surveillance des Coffres-forts*

Enfin, pour compléter l'arsenal des mesures destinées à assurer le recouvrement intégral de l'impôt, le législateur avait songé depuis quelque temps à surveiller, après la mort de leurs propriétaires, la déclaration des valeurs déposées dans les coffres-forts des banques.

Tel était l'objet des projets déposés les 12 juin 1908 et 26 juin 1909 en vue d'exiger l'inventaire préalable à l'ouverture de tout coffre-fort en cas de décès du déposant.

On sait que la nature juridique du contrat par lequel les banques mettent, moyennant rémunération, des coffres-forts à la disposition des clients, est des plus discutées. La Jurisprudence paraît fixée en ce sens qu'il s'agit d'une variété du contrat de louage et non d'un contrat de dépôt. Il résulte de là que l'établissement de crédit n'est point le débiteur vis-à-vis du déposant des valeurs qui garnissent le coffre et, en conséquence, l'Administration créancière des droits de succession ne peut, pas plus qu'un autre créancier du déposant, procéder par voie de saisie arrêt pour s'opposer à la restitution des titres déposés aux ayants-droit, jusqu'à ce que l'impôt de mutation par décès ait été acquitté sur ces titres.

L'établissement de crédit intervenant dans le contrat de

location de coffres-forts, à titre de bailleur et non de débiteur d'une somme reçue en dépôt, la saisie-arrêt dirigée contre cet établissement serait destituée de toute efficacité. La jurisprudence se fonde, pour en décider ainsi, sur ce que le client conserve seul la clef et la disposition du compartiment qui lui est loué. Il s'agit donc bien d'une location et non d'un dépôt, la banque n'ayant aucunement le droit d'ouvrir le coffre. (Trib. Seine, 7 novembre 1900. D. 1901, 2, 447; — Paris, 1^{er} juillet 1903, D. 03, 2, 272, S. 05, 2, 57; — Trib. Montpellier, 27 septembre 1910 — D. 11, 2, 321).

Cette jurisprudence entraîne, pour les créanciers du déposant et par conséquent pour le Fisc, cet inconvénient que la seule voie d'exécution à employer pour obtenir le paiement des dettes du déposant sur les valeurs garnissant le coffre loué par lui, est la saisie-exécution, qui suppose un commandement préalable et qui donne en conséquence au débiteur prévenu par l'exploit toute latitude pour soustraire les valeurs déposées aux réclamations de son créancier. La saisie-arrêt, qui mettrait obstacle, au retrait des fonds, ne peut donc pas être utilisée en pareil cas, et c'est précisément pour remédier aux inconvénients qui résulteraient de cette jurisprudence pour le Fisc, que l'État a songé au remède de l'inventaire.

Le projet de M. Dumont s'inspirait, d'ailleurs, de dispositions similaires déjà adoptées par la législation étrangère. C'est ainsi qu'en Italie, d'après l'article 111 de la loi sur l'Enregistrement, les détenteurs à n'importe quel titre,

même par suite des dépôts dans des coffres-forts, de deniers, valeurs et objets dépendant de successions ouvertes ne peuvent les remettre aux ayants-droits sans en avoir informé le bureau de l'Enregistrement compétent.

Le projet de M. Dumont, considéré comme trop radical en 1909, a été repris par le législateur de 1917 et ainsi que nous le verrons ci-après, il a été adopté sans grande opposition par la Chambre et par le Sénat.

§ 7. — *Accords internationaux pour combattre la fraude dans les déclarations de successions*

Enfin nous mentionnerons, en dehors des précautions prises par la législation interne pour combattre la fraude, les mesures d'ordre international qui, dès avant 1917, venaient couronner tout cet édifice. Il s'agit de l'utilisation des archives des consulats et de la conclusion de certains accords internationaux.

D'après une instruction du 8 octobre 1886, les consuls doivent faire parvenir au ministère des Affaires Étrangères toutes les informations qu'ils recueillent sur les successions des français morts à l'étranger, en y joignant l'indication du lieu de naissance et du dernier domicile du défunt, une copie du testament et une copie de l'inventaire de la succession. Ils sont tenus également de transmettre des indications aussi complètes que possible sur les successions de français décédés en France, mais laissant des valeurs mobilières à l'étranger. L'Enregistrement est parfaitement en droit d'obtenir des renseignements des consuls, car son

droit de communication s'étend à tous les services publics, en vue d'assurer le recouvrement des impôts qui lui sont confiés.

Bien que les textes concernant le droit de communication (lois du 23 août 1871 (art. 22), du 21 juin 1875 (art. 7), et du 26 juillet 1893 (art. 21) ne visent que les entreprises privées, il va de soi que les services publics sont tenus de fournir à l'Enregistrement tous les renseignements susceptibles d'être utilisés pour la rentrée de l'impôt. Au surplus malgré la diversité de ses services, l'Administration est une et ses divers organes ont le devoir de concourir à la répression des fraudes fiscales. Par application de ce principe, un service spécial de surveillance fiscale a été institué en 1907 au ministère des Affaires Étrangères et il s'exerce au bureau des légalisations. Ce service a en outre pour mission de prendre communication des documents consulaires transmis au Parquet par le ministère des Affaires Étrangères en vue de la recherche des héritiers.

Des accords internationaux sont venus se superposer au contrôle exercé par l'administration à l'intérieur du pays. Ils reposent sur cette idée que les différents pays ont aujourd'hui le même intérêt à réprimer la résistance opposée par leurs ressortissants et par les contribuables en général à l'application des lois fiscales (v. Wahl — *Revue de Droit International privé*, 1908, p. 59). Nous citerons notamment le traité franco-belge du 12 août 1843 et la convention franco-anglaise du 15 novembre 1907.

C'est le traité franco-belge qui institue de la manière la

plus intime l'union et la pénétration réciproques des deux services français et belge de l'Enregistrement. L'article 1^{er} est formel à cet égard : les communications portent sur tous actes, documents et renseignements qui peuvent servir, soit à la perception et au recouvrement des droits d'enregistrement, soit à la conservation et à la défense des intérêts domaniaux des deux pays. L'article 2 de la convention contient la nomenclature des actes et documents dont les receveurs français et belges doivent réciproquement se faire le renvoi par extraits.

Dans les dernières années, le gouvernement français s'est efforcé d'obtenir du gouvernement belge un concours plus efficace et, frappé de l'accroissement considérable des dépôts effectués par les capitalistes français dans les banques belges, le gouvernement français a demandé à la Belgique d'autoriser des investigations par ses agents fiscaux dans les établissements de crédit de son territoire. Sur ce point la France s'est heurtée à une fin de non recevoir. Le Ministre des Finances belge, M. de Nalver, déclara, pour des raisons faciles à concevoir, qu'il serait impossible d'obtenir du parlement belge le vote d'une loi autorisant un accord de cette nature. Il est clair en effet que la prospérité des banques belges est due, dans une large mesure, au concours que lui ont apporté les capitalistes français. Grâce à l'accroissement constant des dépôts effectués par ces derniers, les établissements de crédit belges ont pu étendre leurs opérations d'escompte, d'avance, sur titres et de reports, et devenir ainsi de

puissants auxiliaires du commerce et de l'industrie. Dans ces conditions, c'eût été aller à l'encontre de l'intérêt de ce pays que de se prêter à la conclusion d'un accord dont l'utilité n'était évidente qu'au profit du Fisc français. Aussi de nouveaux pourparlers engagés à la fin de 1907, en vue de compléter la convention de 1843 et de rendre obligatoires les renvois de nombreux actes susceptibles de mettre sur la trace de droits dus sur valeurs mobilières, n'ont pas abouti.

La France a été plus heureuse dans ses démarches auprès du gouvernement anglais et les pourparlers entre les deux pays ont été suivis d'un arrangement conclu le 15 novembre 1907 (1), destiné à prévenir le plus possible la fraude dans les déclarations de successions.

Aux termes de cet accord, le gouvernement britannique s'engage à fournir au gouvernement français, pour toutes les successions laissées par les personnes domiciliées en France, un extrait de l'*affidavit* contenant les nom, prénoms, domicile, date et lieu de naissance du défunt, les renseignements concernant sa succession et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières, exception faite pour le cas où le total de ces valeurs serait inférieur à 100 livres sterling.

Le gouvernement français contracta, vis-à-vis de l'Angleterre, la même obligation à l'égard des successions d'une

(1) Cet arrangement a été promulgué par un décret du 13 décembre 1907 (*Petit Code Dalloz de l'Enregistrement*, 11^e édition, p. 737)

importance analogue (V. J. O., 14 décembre 1907 et Clunet, 1908, p. 743 et suiv., article de M. Jobit).

Comme l'ouverture des successions est accompagnée, en Angleterre, de certaines formalités judiciaires (inventaire notamment) qui permettent d'en connaître aisément le contenu, les agents du Fisc anglais disposent de procédés de contrôle sensiblement équivalents à ceux dont l'art. 15 de la loi du 25 février 1901 a dotés leurs collègues français. Il en résulte que l'accord du 15 novembre 1907 a exercé l'action la plus efficace au profit du Trésor, et les praticiens de l'Enregistrement affirment que les Administrations fiscales des deux grands pays mettent chacune un soin jaloux à fournir à l'autre le plus d'éclaircissements possibles.

§ 8. — *Caractères de la Législation par le contrôle des Déclarations jusqu'en 1914.*

L'examen des moyens de contrôle utilisés par l'Administration de l'Enregistrement, depuis la loi du 22 frimaire an VII, permet d'aboutir à cette conclusion que les procédés d'investigation du Fisc ont été sans cesse élargis et que la répression des fraudes, après avoir subi un temps d'arrêt au XIX^e siècle, a été considérablement aggravée, même avant la guerre, sous la pression des besoins financiers. On peut, en somme, diviser en trois périodes, l'histoire de cette évolution :

- I. — La législation du 22 frimaire an VII.
- II. — La loi du 16 juin 1824.
- III. — La loi du 25 février 1901.

I. — Sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII, les pénalités sont très sévères. La législation se montre impitoyable pour le contribuable qui cherche à se dérober au paiement de l'impôt. La lecture du titre VI de la loi de frimaire est édifiante à cet égard. Le législateur édicte des amendes draconiennes aussi bien contre les officiers publics que contre les simples particuliers lorsqu'ils négligent leurs obligations vis-à-vis du Fisc (voir, à cet égard, les art. 41 à 43-52-54 et surtout 55 de la loi de frimaire, ce dernier texte va jusqu'à frapper d'une amende de 30 francs par mois de retard les officiers de l'État-Civil qui n'auront pas transmis au receveur de l'Enregistrement les notices de décès concernant leur commune à la fin de chaque trimestre).

La sévérité du législateur de l'époque intermédiaire s'explique par suite de la situation de la France, qui est engagée dans une guerre longue et coûteuse, puisqu'elle se prolongera jusqu'en 1815 et la nécessité impérieuse de se procurer des ressources ordonne que toute fraude, toute négligence soit durement punie.

Toutefois, malgré cette rigueur, le législateur hésite, à cette époque, à recourir à des mesures d'inquisitions trop pénibles pour les particuliers. Les procédés de preuve, grâce auxquels les omissions ou les insuffisances peuvent être établies dans les déclarations de successions, ne comprennent même pas tous ceux institués par le droit civil ; c'est ainsi que la preuve par témoins et la délation du serment sont exclus. A plus forte raison ne saurait-il être

question des peines correctionnelles, le législateur de l'époque intermédiaire répugnant à frapper de peines proprement dites les infractions aux lois fiscales.

La législation est encore tout imprégnée de l'esprit de la Révolution, foncièrement hostile aux atteintes à la liberté individuelle, si celles-ci ne sont pas justifiées par le souci de punir de véritables délits prévus et sanctionnés par le Code pénal.

II. — Avec la loi du 16 juin 1824, la préoccupation du législateur paraît être de rendre l'application des lois fiscales plus supportable au contribuable. Aucune pénalité nouvelle n'est instituée; bien mieux la plupart de celles qu'avait édictées le législateur de l'an VII sont abaissées dans leur taux. Les art. 10, 12, 14 (textes qui étendent la durée de la prescription du droit simple aux amendes et aux droits en sus et qui même posent le principe de la prescription biennale à l'égard des pénalités) attestent de l'esprit de bienveillance qui a présidé à l'élaboration de cette loi. Cette tendance à la mansuétude s'explique facilement; les grandes guerres de la République et de l'Empire sont terminées depuis près de 10 années, période généralement suffisante pour permettre à une nation éprouvée par une grande crise d'achever son relèvement économique et financier, et, comme l'esprit qui domine les lois fiscales est toujours en rapport avec les crises politiques ou nationales et avec les besoins du Trésor, on conçoit que la loi de 1824 soit empreinte d'une certaine modération.

III. — Mais, dès le milieu du xix^e siècle, cette tendance

devait disparaître et faire place à des dispositions empreintes de plus de sévérité. La loi du 18 mai 1850 astreint, pour la première fois, les rentes sur l'État aux droits de succession ; elle allonge en même temps jusqu'à 5 ans, pour les omissions, et jusqu'à 10 ans pour les successions non déclarées, le délai par lequel se prescrivait antérieurement l'action du Trésor (art. 7 et 11).

Un peu plus tard, la loi du 21 juin 1875 (art. 6) assujettit les capitaux assurés aux droits de mutation par décès lors du décès de l'assuré. Mais pendant toute la période qui va de la loi de l'an VII à la fin du xix^e siècle, le législateur se montre en définitive assez modéré quant à la conception de l'impôt des successions. Il se contente du tarif proportionnel, il n'admet que des moyens de contrôle limités, il proscriit toutes les sanctions trop rigoureuses qui paraissent présenter le caractère d'une véritable répression pénale plutôt que celui de mesures fiscales proprement dites.

Dès la fin du xix^e siècle, cette conception change ; les besoins financiers se sont accrus, d'abord pour faire face aux dépenses d'assistance et de prévoyance sociale qui ont vu le jour sous la 3^e République ; ensuite pour parer à la défense du pays, que la menace persistante de l'ennemi héréditaire oblige constamment à envisager.

Peut-être faut-il ajouter à ces motifs d'autres idées soutenues par certains économistes, et surtout par certains hommes politiques, et qui vont jusqu'à contester la légitimité de la succession. Il est permis de croire à l'influence de la doctrine socialiste sur les projets gouvernementaux,

quand on lit, dès le 26 juin 1884 dans une proposition de loi présentée par MM. Jiard, Henri Maret et plusieurs de leurs collègues, la phrase suivante : « Sagement échelonnée sur une longue série d'années, la progression permettrait d'arriver sans secousse à l'abolition totale ou presque totale de l'héritage ». Mais il est d'évidence que, parmi les motifs qui ont porté l'État à augmenter les charges fiscales des citoyens, le souci de la défense du pays se place au premier rang.

Aussi voyons-nous, avec la loi du 25 février 1901 et les lois postérieures, s'accroître considérablement le champ des investigations et le taux des pénalités que le Fisc a le droit d'utiliser. D'après l'art. 8 de la loi de 1909, l'inexactitude des déclarations et attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve du droit commun, excepté le serment. Les pénalités sont sévères; ainsi, lorsque la succession est dévolue à la fois à deux personnes qui héritent : l'une en nue-propriété, l'autre en usufruit, toute inexactitude dans l'indication de l'âge de l'usufruitier est punie, à titre d'amende, d'un supplément de droit simple exigible (art. 14).

Un peu plus tard, des mesures encore plus rigoureuses sont adoptées, les fraudes pouvant résulter de l'emploi des comptes-joints, sont réprimées par la loi du 31 mars 1903 (art. 7). La loi du 30 janvier 1907 (art. 4) porte de 5 à 10 ans le délai de prescription de droits dus, en cas d'omission, ainsi que des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation de dettes.

La loi du 8 avril 1910, art. 12, majore les pénalités encourues en cas d'omission ou d'insuffisance, élevant la peine au double droit en sus du droit simple non perçu, lorsque l'omission ou l'insuffisance présente le caractère d'une dissimulation frauduleuse. D'autre part, d'après le même texte, aucune remise ni modération ne sont accordées en cas de dissimulation frauduleuse ; caractère qui est présumé être celui de l'omission portant sur des espèces ou sur des titres au porteur.

Pour les nécessités budgétaires de la guerre, il a fallu aggraver encore le caractère des pénalités édictées contre les fraudeurs. Enfin le législateur ne s'est pas montré moins énergique quant aux procédés de contrôle et la liste des moyens d'investigation que les lois antérieures autorisaient, a été notablement élargie.

CHAPITRE II

LA RÉPRESSION DES FRAUDES FISCALES DEPUIS LA GUERRE DE 1914. LES MESURES PRISES PAR LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917 ET PAR CELLE DU 18 AVRIL 1918

L'augmentation des droits de succession a eu pour résultat de rendre cet impôt relativement lourd ; or la conséquence évidente de toute majoration d'impôts aussi bien que de la création d'un impôt nouveau est le développement de l'esprit de fraude chez les contribuables en vue d'éluder l'application des dispositions fiscales nouvelles et de dissimuler les biens assujettis à l'impôt.

Les principales fraudes dont l'expérience a révélé la pratique sont : 1° La dissimulation des valeurs déposées dans les coffres-forts des établissements de crédit ; — 2° La dissimulation des valeurs au porteur de l'argent comptant et même des créances chirographaires dans les déclarations de successions ; — 3° L'absence complète de déclaration des biens laissés par le défunt ; — 4° L'affirmation inexacte qu'une créance héréditaire est irrécouvrable alors qu'il existe encore quelque chance d'en obtenir le paiement ; — 5° L'indication erronée du degré de parenté unissant l'héritier au défunt, ou l'indication inexacte du nombre d'enfants

soit du défunt soit de l'héritier. Ces deux catégories d'inexactitudes présentent, une grande importance en raison de la rapidité avec laquelle s'accroît le taux de l'impôt progressif à mesure que la parenté de l'héritier par rapport au défunt est plus éloignée. D'autre part le nombre d'enfants jouant un grand rôle parmi les éléments susceptibles d'influer sur le taux et sur l'exonération de l'impôt, le législateur devait prévoir que, à ce point de vue encore, des fraudes pourraient être commises dans les déclarations de successions et prendre des précautions pour empêcher que le Trésor ne fut lésé ; 6° Ce ne sont pas seulement les parties qui prennent l'initiative de la fraude, elle leur est parfois suggérée par leurs conseils notamment par les officiers ministériels ; d'où une nouvelle catégorie de sanctions destinées à prévenir cette complicité. — Enfin 7° d'une manière générale, le législateur a augmenté le délai de prescription par lequel s'éteignait l'action de l'Administration en répression des fraudes commises dans les déclarations de successions. Tel a été l'objet de la loi du 18 avril 1918, qui est intitulée : Loi relative aux mesures contre les fraudes fiscales (*J. O.* avril 1918).

Toutefois, si le législateur a fait preuve, vis-à-vis de la généralité des contribuables, d'une fiscalité rigoureuse, il a montré par contre une bienveillance caractérisée à l'égard de toute une catégorie de successions : celles qui sont laissées par des militaires. C'est ainsi que, au début de la guerre, la loi du 26 décembre 1914 (art. 7) avait suspendu pendant la durée des hostilités le délai de paiement des

droits mutation par décès sur les successions laissées par des militaires morts sous les drapeaux ou de blessures ou de maladies contractées pendant la guerre, ou par des personnes tuées par l'ennemi. Et, d'une manière plus précise, l'art. 6 de la même loi accordait un délai pour la déclaration de tout succession, même collatérale, ouverte par le décès d'un militaire.

Mais cette exonération provisoire avait occasionné un certain fléchissement dans les recettes du Trésor et, devant la prolongation de la guerre, le législateur s'est décidé à abroger ce délai de faveur. La loi du 18 décembre 1916 (*J. O.* du 22) décide en effet que le point de départ du délai, pour la déclaration des successions laissées par les militaires « est reporté au jour de la promulgation de la présente loi ». Cette loi, qui avait été promulguée irrégulièrement une première fois par un décret du 23 novembre 1916 (*J. O.* du 26) a été l'objet d'une seconde promulgation par un décret du 29 du même mois. Finalement il a été reconnu que, cette disposition étant contenue dans un projet de loi sur les douzièmes provisoires, que le Sénat avait voté sans y comprendre les textes relatifs aux successions, un nouveau vote de la Chambre était nécessaire pour que la loi fut régulièrement votée, et, à la suite de toutes ces rectifications, le point de départ du délai de 6 mois a été placé définitivement au 22 décembre 1916.

Mais si le législateur du 18 décembre 1916 a ordonné la reprise du délai dans lequel doivent être déclarées les successions laissées par les mobilisés, il a d'autre part main-

tenu la mesure de faveur déjà édictée par la loi du 25 décembre 1914 (art. 6), par laquelle sont exonérées complètement de l'impôt les parts recueillies par les descendants, les ascendants et la veuve dans la succession de tout militaire, appartenant aux armées française et alliées de terre et de mer, décédé pendant la guerre, quelle que soit d'ailleurs la cause du décès. La même faveur s'applique aux successions des militaires qui, soit sous les drapeaux, soit après leur renvoi dans leurs foyers, seront morts, dans l'année à compter de la cessation des hostilités, de blessures reçues ou de maladie contractées pendant la guerre et aux successions de toutes personnes tuées par l'ennemi au cours des hostilités.

Cette disposition, fort généreuse et bien légitime, a eu toutefois pour résultat d'entraîner une notable diminution des impôts recouvrés à titre de droit de mutation par décès, étant donné la forte proportion de la population masculine qui se trouve mobilisée et qui peut se réclamer à un titre ou à un autre de la qualité de militaire. D'ailleurs l'exemption s'applique uniquement au versement de l'impôt, et la déclaration de succession reste obligatoire, car cette déclaration présente la plus grande utilité en vue d'établir la consistance des patrimoines et de faciliter la découverte de fraudes commises dans les déclarations relatives à des successions auxquelles le défunt lui-même avait pu participer.

En conséquence, l'art. 6 de la loi du 26 décembre 1914 stipule que la déclaration des successions exonérées doit

être néanmoins souscrite dans les délais fixés par l'art. 24 de la loi du 22 frimaire an VII; elle doit être accompagnée d'un certificat de l'autorité militaire constatant que la mort a été causée par une blessure reçue ou par une maladie contractée pendant la durée de la guerre, ou, s'il s'agit de civils tués par l'ennemi, établissant les circonstances du décès.

Enfin le régime de faveur concernant les successions de militaires a été complété par la loi du 9 avril 1918 (*J. O.* du 10), dont l'article unique exempte à la fois de l'impôt et de la déclaration, mais seulement jusqu'à concurrence d'une somme de cinq cents francs, tous les objets ou valeurs trouvés sur les militaires morts pour la France. Cette exemption profite à tous les héritiers ou légataires même non parents, à la seule condition que l'acte de décès porte la mention « *mort pour la France* », conformément à la loi du 2 juillet 1915.

La moins-value résultant de ces dispositions de faveur devait être compensée par des pénalités rigoureuses à l'encontre de toute fraude commise par le surplus des contribuables. D'autre part, l'accroissement constant des besoins du Trésor résultant de la prolongation de la guerre exigeait la condamnation sévère de toute dissimulation, au préjudice du Fisc. Ces deux considérations expliquent le soin avec lequel le législateur de 1918 a édicté l'ensemble des règles destinées à combattre les fraudes dont nous avons donné l'énumération au début de ce chapitre.

Primitivement, l'ensemble de ces règles devait figurer

dans la loi du 31 décembre 1917 ; mais la rapidité avec laquelle cette loi fut volée devant d'impérieuse nécessités fiscales, le désir d'arriver promptement à une entente entre les deux Chambres sur le principe fondamental de la législation nouvelle, c'est-à-dire sur la majoration des tarifs, empêchèrent le Sénat d'examiner utilement les dispositions du projet de loi relatives à la répression de la fraude et c'est ainsi que furent disjoints, pour être réservés à une étude ultérieure et plus attentive, les articles 17 à 33 du projet. « La plupart de ces dispositions, déclara le rapporteur général, M. Milliès-Lacroix, qui constituent des mesures nouvelles dont le Gouvernement demande l'adoption en vue de réprimer la fraude et d'assurer ainsi le rendement de l'impôt, sont liées les unes aux autres, elles sont d'ordre tout à la fois financier, et, si je puis m'exprimer ainsi, juridique ; elles touchent au Code civil, au Code de procédure, au Code pénal, et soulèvent des questions dignes d'être étudiées à loisir et mûrement » (*J. O.*, 1^{er} janvier 1918, Sénat, p. 1.256, colonne 3).

De son côté, le Ministre des finances ne fit aucune opposition à la concession d'un délai supplémentaire au Sénat pour l'examen des mesures destinées à renforcer les moyens existants de répression de la fraude. « Pour cette raison, ajouta le ministre, je ne fais pas opposition à la disjonction qui est présentement demandée, mais il est bien entendu qu'il sera statué d'ici deux ou trois mois au plus tard, de façon que ces textes puissent revenir en temps utile à la Chambre. Je prie le Sénat de ne pas perdre de vue que

nous venons de relever les droits sur les successions ; il est évident qu'une prime nouvelle va se trouver offerte à la fraude ; il importe alors d'employer tous les moyens pour lutter efficacement contre elle. » (*J. O.*, *ibid.*, p. 1256).

En conséquence la disjonction des articles 17 à 33, relatifs aux fraudes fiscales, fut adoptée par le Sénat, afin de confier l'examen de ces textes à une commission spéciale.

Quelles étaient donc, au moment du renvoi à la Commission sénatoriale, les mesures proposées contre les fraudes par la Commission de législation fiscale de la Chambre ? C'étaient les suivantes :

1° Inventaire des coffres-forts pris en location, de manière à éviter la dissimulation des sommes placées dans ces coffres, loués par des personnes aujourd'hui décédées. Pour éviter ce danger, le projet interdisait l'ouverture des coffres-forts sans la présence d'un notaire chargé de dresser l'inventaire, avec énumération détaillée de tous les titres, sommes, valeurs ou objets quelconques trouvés dans les coffres.

2° Présomption d'après laquelle les valeurs trouvées dans un coffre-fort, loué conjointement à plusieurs personnes, sont réputées, pour la perception des droits, être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre pour une part virile de la succession de chacune d'elles. Le tout sous la sanction de peines fiscales pouvant indépendamment des droits en sus, atteindre les délinquants.

3° Application du même régime aux plis cachetés, remis en dépôt aux banquiers, changeurs, escompteurs et à toute

personnes recevant habituellement des plis de cette nature.

4° Obligation pour les déclarants d'affirmer sous serment et sous les peines édictées par l'art. 366 du Code pénal contre le faux serment en matière civile, la sincérité de la déclaration souscrite par eux, sous des sanctions sévères en cas d'omission ou de dissimulation constatées ultérieurement dans les déclarations affirmées sous serment.

5° Création d'une sanction pour toute déclaration inexacte du lien de parenté existant entre l'héritier et le défunt.

6° Extension du délai de prescription des droits applicables aux successions non déclarées ou aux omissions et augmentation du délai de prescription en matière d'expertise.

7° Extension du même régime aux déclarations supplémentaires concernant les créances sur des débiteurs faillis, liquidés judiciaires ou déconfits, au cas de recouvrement postérieur à la déclaration primitive, de tout ou partie de ces créances.

8° Présomption de propriété du défunt sur tous les titres remis par lui à ses héritiers, légataires ou donataires moins de six mois avant son décès.

(Voir le rapport de M. le député Ernest Lafont, au nom de la Commission de législation fiscale de la Chambre, sur les mesures contre les fraudes fiscales (*J. O. Doc. Parl.*, Ch. annexe 4054, p. 1856 et s.).

La Commission spéciale, désignée par le Sénat pour examiner les articles 17 à 33 du projet voté par la Chambre, textes concernant les mesures proposées par le Gouverne-

ment au sujet des fraudes fiscales, conserva dans ses grandes lignes le projet adopté par la Chambre et sanctionna la plupart des mesures envisagées par le Gouvernement.

La Commission du Sénat ne modifia le projet que sur les points suivants :

1^o Substitution d'une simple déclaration au serment, mais en attachant à la déclaration faite, en cas de mutation par décès, la même portée qu'au serment et en le soumettant à la même sanction que celle du faux serment, à la condition, cependant, que la déclaration erronée ait été faite de mauvaise foi.

2^o Abréviation de la prescription de 10 ans, adoptée par la Chambre pour ce délit. La Commission du Sénat estima qu'il était antijuridique de déroger à la durée normale de la prescription de l'action publique en matière de délit et se prononça pour l'application de la prescription du droit commun (3 ans).

3^o La Commission adopta le principe de l'amendement qui avait été déposé le 31 décembre 1917 par M. Touron, et aux termes duquel l'évaluation des immeubles compris dans les déclarations de successions doit être basée sur leur valeur vénale. Jusque-là le mode d'évaluation des immeubles successoraux, pour la perception de l'impôt, était celui fixé par la loi du 22 frimaire an VII et par celle du 21 juin 1875 ; d'après ces lois la valeur imposable est déterminée par le revenu brut multiplié par 20 ou par 25, suivant qu'il s'agit d'un immeuble urbain ou d'un immeuble

rural (*J. O.*, 1^{er} janvier 1918; Sénat, séance du 31 décembre 1917, p. 1255, col. 1).

Ce nouveau mode d'évaluation parut de nature à éviter des injustices et à procurer une base d'évaluation beaucoup plus rationnelle.

En définitive, la Commission du Sénat s'associa complètement à la pensée du Gouvernement, soucieux de rendre plus difficiles les fraudes fiscales et la seule modification vraiment importante qu'elle apporta au projet gouvernemental fut la suppression du serment imposé aux personnes souscrivant la déclaration de succession. « Nous avons pensé, déclara le rapporteur de la Commission sénatoriale, M. Guillier, qu'il était inutile d'introduire cette innovation, de créer ce serment par écrit prêté devant un fonctionnaire de l'ordre administratif sans solennité; nous avons supprimé le serment que nous avons trouvé inutile. Le serment n'ajoute rien à la parole d'un honnête homme, il n'a jamais arrêté un gredin » (Sénat, séance du 14 mars 1918; *J. O.*, 15 mars 1918, p. 161; col. 3). — Toutefois le serment peut être utilisé, aux termes de l'article 3, dernier alinéa, de la loi du 18 avril 1918, pour établir la preuve des contraventions aux règles sur l'ouverture des coffres-forts après le décès du locataire du coffre, puisque, d'après ce texte, il est loisible à l'Administration de recourir, en pareil cas, à tous les modes de preuve du droit commun.

Le projet sur les mesures contre les fraudes fiscales, ayant été adopté par le Sénat le 22 mars 1918, a été promulgué le 18 avril 1918 (*J. O.*, du 19 avril 1918).

Voici l'analyse des dispositions contenues dans la loi du 18 avril 1918, considérées comme sanctions des majorations d'impôts établies par la loi du 31 décembre 1917.

Section 1^{re}. — Inventaire après décès des coffres-forts en location.

Les mesures destinées à réprimer les fraudes commises au moyen de la location des coffres-forts sont prévues dans les articles 1 à 5 de la loi du 18 avril 1918, dont les dispositions ne constituent que le développement logique du principe posé dans l'art. 15 de la loi du 25 février 1901 et de l'art. 7 de la loi du 31 mars 1903.

L'art. 15 de la loi du 25 février 1901 imposait déjà aux sociétés, agents de change, escompteurs, officiers publics et agents d'affaires l'obligation d'adresser à l'Administration de l'Enregistrement la liste des titres, sommes ou valeurs dont ils sont détenteurs, dépositaires ou débiteurs et qui dépendent d'une succession qu'ils savent ouverte. Tout contrevenant était responsable des droits simples et en sus dus par les héritiers et, en outre, d'une amende de 500 francs en principal.

Comme les prescriptions de la loi du 25 février 1901 pouvaient être éludées par le procédé destiné à donner aux dépôts la forme des comptes-joints, la loi du 31 mars 1903, art. 7, vint compléter les précautions précédentes en obligeant les banquiers à révéler au Fisc l'existence des comptes-joints et à communiquer, dès le décès d'un des

titulaires, la liste des sommes, titres ou valeurs existant au crédit du compte.

De plus le même texte décida que les titres, sommes ou valeurs faisant l'objet d'un compte individis ou collectif avec solidarité, seraient censés, jusqu'à preuve contraire, être la propriété conjointe des déposants et dépendre pour une part virile de la succession de chacun d'eux.

Ces mesures paraissent être des plus efficaces; elles étaient cependant incomplètes, car la pratique démontra l'existence d'une nouvelle fraude destinée à éluder les droits de mutation par décès; aux comptes-joints démasqués par le législateur fiscal succéda la location des coffres-forts.

Or, la Jurisprudence considérait comme un louage de chose le contrat intervenu entre le propriétaire des titres ou des valeurs et le banquier qui lui permettait d'assurer la garde et la conservation de sa fortune en mettant un coffre-fort à sa disposition. Dès lors, le banquier ne devait rien autre chose que la jouissance du coffre-fort, mais il ne pouvait pas être considéré comme débiteur, à titre de dépositaire, vis-à-vis de son client, des valeurs placées dans le coffre et, par suite, les établissements de crédit échappaient complètement, en ce qui concerne les sommes déposées dans les coffres-forts, aux obligations que leur imposait l'art. 15 de la loi du 25 février 1901.

Le Fisc demeurait donc impuissant à prévenir les omissions de valeurs renfermées dans les coffres-forts tenus en location des banques par les personnes décédées. Cependant, soit que le banquier ait reçu directement de son

client les valeurs déposées par celui-ci, soit que ces valeurs aient été déposées dans un coffre pris en location par le client, le rôle du banquier est manifestement le même ; c'est un gardien de la fortune d'autrui, avec cette différence que la location du coffre ne lui permet pas de connaître, comme dans le cas d'un dépôt en compte courant, le montant des sommes ou la liste des valeurs dont il assume la garde.

L'exposé des motifs de la loi du 18 avril 1918 fait même remarquer « que la situation du banquier qui a loué un compartiment de coffre-fort, présente la plus grande analogie avec celle du banquier qui a accepté la garde des valeurs placées sous plis cachetés ; elle ne s'en distingue que par cette circonstance que le locataire du coffre-fort a plus de facilité matérielle pour manipuler les valeurs qu'il a confiées au banquier ». Or, la Jurisprudence admettait déjà, sous l'empire de la loi de 1901, que le tiers qui a reçu un pli cacheté et qui en connaît le contenu, est un véritable dépositaire astreint à l'observation de l'art. 15 de cette loi. Il semblait donc logique de faire un pas de plus dans la répression des fraudes et d'étendre à la location des coffres-forts les précautions déjà prises à l'encontre des dépôts en comptes-courants dans les banques.

Le droit italien était entré le premier dans cette voie et sans s'arrêter à la distinction entre le contrat de dépôt et le contrat de location de coffre-fort, l'art. 3 de la loi du 12 juillet 1888 sur l'Enregistrement et l'art. 26 du décret rendu pour l'exécution de cette loi portent que les héritiers,

légataires ou ayants-cause du défunt ne peuvent ouvrir le coffre-fort, loué à leur auteur, qu'en présence du bailleur afin de mettre celui-ci à même de faire au bureau de l'Enregistrement compétent la déclaration du contenu du coffre ; l'ouverture du coffre peut d'ailleurs avoir lieu, si les héritiers le préfèrent, en présence du receveur de l'Enregistrement, qui dresse procès-verbal, en double, du résultat de l'opération.

On se demanda, lors de l'élaboration de la loi sur les fraudes, s'il y avait lieu de suivre à cet égard l'exemple de la loi italienne et même d'aller plus loin en exigeant la présence d'un agent de l'Enregistrement à l'ouverture du coffre-fort (Rapport de M. Ernest Lafont à la Chambre, session ordinaire 1917, *J. O.*, Annexe 4.054, p. 1857, col. 3).

Certains députés pensaient que l'examen du coffre par un agent du Fisc sauvegarderait plus efficacement les intérêts du Trésor, car un notaire se préoccupe surtout de l'avantage de ses clients et peut tolérer certaines fraudes ; d'ailleurs l'agent de l'Enregistrement étant, comme le notaire, lié par le secret professionnel, les garanties des familles restent les mêmes. Mais la Commission de la Chambre préféra conserver la collaboration du notaire ; le Sénat se montra du même avis à la séance du 14 mars 1918 ; au surplus les règles du code de procédure civile sur les appositions de scellés, les levées de scellés et les inventaires ont habitué les familles à la présence de ces officiers ministériels. D'un autre côté, le notaire, en vertu de ses

devoirs professionnels, est tenu à l'observation sincère et loyale de toutes les lois sur l'Enregistrement.

Il était indispensable de prévenir non seulement les dissimulations des valeurs contenues dans les coffres, mais aussi les combinaisons de nature à éluder les nouvelles dispositions fiscales. La loi du 31 mars 1903 avait déjà paré au préjudice que pouvait causer au Trésor la combinaison des comptes-joints, mais il était naturel de penser que le contrôle de l'ouverture des coffres-forts suggérerait aux contribuables le recours à d'autres procédés en vue de combattre une surveillance aussi gênante. Il suffirait, à cet effet, à la personne ayant loué un coffre chez un banquier, soit de prendre le coffre en location conjointement avec une autre personne, soit de constituer un mandataire dont les pouvoirs seraient prolongés après la mort du mandant, pour permettre l'enlèvement du contenu du coffre avant son ouverture dans les formes légales.

Il fallait donc que le législateur songeât à des sanctions sévères pour prohiber toute ouverture de coffre après le décès du titulaire, ou de l'un des titulaires, autrement que dans les formes légales. En outre et conformément à la loi du 31 mars 1903, il fallait développer la règle déjà adoptée pour les comptes-joints et l'appliquer aux coffres en décidant que le contenu des coffres faisant l'objet de locations conjointes serait présumé appartenir, jusqu'à preuve du contraire, par parts viriles à chacun des colocataires. De là les prescriptions suivantes posées par la loi du 18 avril 1918 (art. 1^{er} à 5).

1^o Dorénavant les coffres-forts ou compartiments de coffres-forts en location ne pourront être ouverts par qui que ce soit après le décès soit du locataire soit de l'un des locataires, soit de son conjoint non séparé de corps, qu'en présence d'un notaire désigné à cet effet, soit par tous les ayants-droits de la succession soit, en cas de désaccord et sur la demande de l'un des ayants-droit, par le président du tribunal civil. Le procès-verbal constate l'ouverture du coffre et contient l'énumération de tous les titres, sommes ou objets quelconques qui y sont contenus. Ce document est exempt de timbre et enregistré gratis, mais, préalablement à la délivrance de toute expédition ou d'une copie, et à tout usage en justice, par acte public ou devant une autorité constituée, les droits d'enregistrement et de timbre devront être acquittés sur ce procès-verbal. Le procès-verbal sera reçu en brevet toutes les fois qu'il sera dressé par un notaire autre que celui désigné pour régler la succession. (Cette dernière disposition a pour but quand l'acte est dressé par un notaire autre que celui de la famille d'éviter des frais, car le brevet sera envoyé au notaire de la famille qui annexera cet acte à son inventaire (amendement de M. le Sénateur Milan — Sénat, séance du 14 mars 1918, *J. O.*, 15 mars 1918, p. 162, col. 3)).

Ainsi se trouvent complétées les mesures dont le législateur avait pris l'initiative, dès 1901 au sujet des valeurs déposées dans les banques, mesures déjà développées par la loi du 31 mars 1903 à l'égard des comptes joints. C'est l'assimilation nettement établie entre les valeurs déposées

dans les coffres et celles placées en comptes courants dans les banques.

2° D'après l'article 2, les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes seront réputés, à défaut de preuves contraires, et seulement pour la perception des droits, être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre pour une part virile de la succession de chacune d'elles ; ce texte étend aux locations conjointes de coffres-forts la présomption posée par la loi de 1903 à l'égard des comptes-joints. En conséquence, les valeurs trouvées dans le coffre sont présumées appartenir à chacun des ayants-droit pour leur part virile, la moitié s'ils sont deux, etc... S'il s'agit d'un coffre loué par deux époux qui meurent simultanément, la même présomption s'applique.

3° Des pénalités fiscales sont établies contre ceux qui ouvriraient irrégulièrement le coffre-fort loué par une personne décédée et contre le bailleur du coffre-fort qui aurait toléré cette ouverture sans exiger le respect des prescriptions légales. Tel est l'objet de l'article 3 : « Toute personne qui, ayant connaissance du décès, soit du locataire ou de l'un des locataires, soit du conjoint de ce locataire ou colocataire, s'il n'y a pas entre eux de séparation de corps, aura ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort sans observer les prescriptions de l'article 1^{er}, sera tenue personnellement des droits de mutation par décès et des pénalités exigibles en raison des sommes, titres ou objets contenus dans le coffre-fort, sauf son recours contre le

redevable de ces droits et pénalités, s'il y a lieu, et elle sera en outre passible d'une amende de 100 francs à 10.000 francs en principal. — L'héritier légataire ou donataire sera tenu au paiement de cette amende solidairement avec la personne ou les personnes citées au paragraphe précédent, s'il omet dans sa déclaration lesdits titres, sommes ou objets. — Le bailleur du coffre-fort qui aura laissé ouvrir celui-ci hors la présence du notaire, sera, s'il avait connaissance du décès, tenu personnellement de la même obligation et passible également d'une amende de 100 francs à 10.000 fr. en principal. — La preuve des contraventions pourra être établie par tous les modes de preuve du droit commun, donc même par le serment, mais l'action de l'Administration à l'encontre de toute autre personne que les héritiers, légataires ou donataires, sera prescrite par 5 ans à compter de l'ouverture irrégulière du coffre-fort. »

En décidant que l'héritier ou le légataire sera tenu de l'amende solidairement avec toute personne qui aurait irrégulièrement ouvert le coffre-fort, l'alinéa 2 de l'article 3 a voulu atteindre l'héritier qui, sans avoir personnellement participé à la fraude, en aurait retiré un bénéfice, par exemple en faisant ouvrir le coffre par un mandataire insolvable et indifférent, par suite, à la perspective de la pénalité.

Quant aux preuves, l'article 3 admet tous les modes de preuve du droit commun pour établir les contraventions et il est clair que l'admission de la preuve par témoins et par présomption était indispensable pour réprimer les fraudes.

D'autre part, les établissements de crédit, soucieux de se prémunir contre l'inobservation éventuelle de l'article 3, doivent, pour se mettre en règle avec la loi (art. 4 de la loi du 18 avril 1918), exiger sur des fiches la signature des personnes qui ont pris ces coffres en location et indiquer sur lesdites fiches les jour et heure de cette location, de manière à empêcher, en cas de décès, l'ouverture du coffre par l'une des personnes possédant le droit d'accès.

4° L'article 4 impose certaines obligations aux banques qui louent des coffres ou des compartiments de coffres : « Toute personne ou société qui se livre habituellement à la location de coffres-forts ou de compartiments de coffres-forts, doit :

1° En faire la déclaration au bureau de l'Enregistrement de sa résidence et s'il y a lieu, à celui de chacune de ses succursales ou agences louant des coffres-forts.

2° Tenir un répertoire alphabétique non sujet au timbre, présentant avec mention des pièces justificatives produites les noms, prénoms, profession, domicile et résidence réels de tous les occupants du coffre-fort et le numéro du coffre-fort loué.

3° Inscrire sur un registre ou carnet établi sur papier non timbré, avec indication de la date et de l'heure auxquelles elles se présentent, les mêmes adresses et qualités de toutes les personnes qui veulent procéder à l'ouverture d'un coffre-fort, et exiger que ces personnes apposent leur signature sur ledit registre ou carnet. Lorsque la personne qui voudra ouvrir le coffre-fort n'en sera pas personnelle-

ment ni exclusivement locataire, cette signature sera apposée sous une formule certifiant qu'elle n'a pas connaissance du décès soit du locataire ou de l'un des colocataires du coffre-fort, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou colocataire.

4° Représenter et communiquer lesdits répertoire et registre ou carnet à toutes demandes des agents de l'Administration de l'Enregistrement.

Dans le délai d'un mois à partir de la promulgation de la présente loi, les assujettis seront tenus de souscrire la déclaration prévue au numéro 1 du présent article et d'inscrire sur leur répertoire les locations de coffres-forts actuellement en cours. »

Par conséquent, tout établissement louant des coffres-forts est obligé d'en faire la déclaration à l'Enregistrement et de tenir : 1° un répertoire indiquant les noms et adresses des locataires des coffres-forts, — 2° un registre indiquant la date et l'heure des visites, certifiées par la signature des personnes procédant à ces visites. Cette disposition a pour but d'écarter la responsabilité du loueur et de rejeter les conséquences de toute irrégularité sur les visiteurs seuls, les traces de l'irrégularité étant irréfutablement conservées.

5° D'après l'art. 5, toute banque, tout établissement de crédit, loueur de coffres-forts, et qui n'observe pas les prescriptions des 4 premiers articles de la loi, s'expose à une double pénalité : 1° une amende de 100 à 5.000 francs pour tenue irrégulière du registre constatant les locations, ou

pour défaut de mention de visites, ou encore pour absence de déclaration de la location à l'Enregistrement, ou pour défaut de tenue du répertoire alphabétique exigé par l'art. 4 (2°).

2° Dans son second alinéa, l'art. 5 dispose que l'art. 5 de la loi du 17 avril 1906 est applicable en cas de refus de communication des documents de contrôle par la banque ou l'établissement de crédit. D'après ce dernier texte, tout refus de communication par des personnes ou des collectivités astreintes au droit de communication, est puni d'une amende de 1.000 à 10.000 francs en principal ; c'est l'aggravation de la pénalité que prévoyaient déjà la loi du 23 août 1871 (art. 22) et la loi du 21 juin 1875 (art. 7). (Le taux de cette amende était primitivement de 100 à 1.000 francs).

D'autre part, la loi du 17 avril 1906 étant intégralement applicable aux loueurs de coffres-forts qui n'observent pas les prescriptions de l'art. 4 de la loi du 18 avril 1918, il s'en suit que ces personnes s'exposent, en cas de refus de communication des documents visés par l'art. 4, à une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard (astreinte prononcée, par le tribunal civil et non soumise aux décimes). Cette astreinte a pour but de vaincre la mauvaise foi ou l'esprit de fraude. Elle ne devient exigible que lorsque le jugement, portant condamnation à représenter les pièces ou les documents non communiqués, a été régulièrement signifié et qu'un procès-verbal spécial a été dressé pour constater le refus d'exécution de ce jugement. L'astreinte commence à courir de la date de la signa-

ture de ce procès-verbal par les parties, ou de la date à laquelle il leur aura été notifié; elle ne cesse que du jour où il sera constaté au moyen d'une mention, inscrite par un agent de contrôle sur un des principaux registres de l'établissement faissant profession de donner des coffres-forts en location que l'Administration a été mise à même d'obtenir la communication prescrite.

6^e La loi du 18 avril 1918, art. 6, étend le régime fiscal des coffres-forts aux plis cachetés et aux cassettes fermées remis en dépôt aux banquiers, changeurs, escompteurs et à toute personne recevant habituellement des plis de même nature. Pour justifier cette règle, le rapporteur à la Chambre, M. le député Ernest Lafont, a déclaré que le pli doit être considéré « comme un coffre-fort en papier » (*J. O., Ch.*, annexe n° 4054. 1917, p. 1857, col. 3 in fine)

Dès lors, cette assimilation conduisait à la vérification du contenu des plis cachetés ou des objets renfermés dans les cassettes. Sans cette assimilation, il est probable que les clients des banques auraient pris l'habitude de substituer à la pratique des coffres-forts la remise de simples enveloppes, qui eussent échappé à la surveillance du Fisc. Par conséquent les mêmes règles s'appliquent à l'ouverture des plis cachetés, des cassettes et des coffres-forts.

2^e Section. — **Obligation, par les héritiers, d'affirmer sincères et véritables les déclarations de mutation par décès.**

Cette obligation est prévue par l'art. 7 de la loi du 18 avril

1918. Le texte proposé par la Commission de la Chambre (art. 17 du projet) ne se bornait pas à imposer cette obligation, il exigeait que le déclarant affirmât sous serment et sous peines édictées par l'art. 366 du Code pénal contre le faux serment en matière civile, que la déclaration comprenait l'argent comptant, les créances et toutes les autres valeurs mobilières française et étrangères appartenant au défunt soit en totalité soit en partie.

Si, malgré le serment de sincérité, il était constaté, dans les 10 ans suivant la déclaration sous serment, que cette déclaration était entachée d'omission ou de dissimulation, l'art. 18 du projet donnait à l'Administration le droit de citer les parties ayant prêté un faux serment devant le tribunal correctionnel du domicile du défunt. Les parties s'exposaient alors à une double pénalité : 1^o une pénalité fiscale (droits simples et droits en sus sur les valeurs non déclarées).

2^o une condamnation correctionnelle à la peine édictée par l'art. 366 du Code pénal contre le faux serment en matière civile (*J. O.* rapport Lafont précité, 1917, p. 1858, col. 3). Le rapporteur avait la plus grande confiance dans l'efficacité de cette disposition.

Le rapporteur du projet au Sénat, M. Guillier, indiquait dans la séance du 14 mars 1918 (*J. O.* 15 mars 1918, Sénat p. 161, col. 3) les raisons pour lesquelles la Commission du Sénat n'avait pas cru devoir se rallier sur ce point au texte primitif proposé par le Gouvernement et voté par la Chambre. Il lui parut que l'effet moral attendu de cette formalité

n'aurait pas l'importance que la Chambre y attachait, le serment ne produisant d'effet que sur la conscience des honnêtes gens et laissant les fraudeurs indifférents. D'ailleurs un serment prêté par écrit, sans aucune solennité, devant un fonctionnaire administratif, est dépourvu de l'autorité que prêtent au serment judiciaire la présence des membres du tribunal et l'assistance du public. La comparution devant le receveur de l'Enregistrement ne saurait produire un effet aussi intimidant et, par suite, l'efficacité préventive contre la fraude serait des plus douteuses.

Le Sénat a adopté l'opinion de sa Commission et s'est borné à exiger la mention, à la suite de la déclaration, d'une affirmation d'exactitude et de sincérité par les parties. D'après l'art. 7 de la loi du 18 avril 1918, les héritiers, donataires et légataires, leurs maris, tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux doivent faire suivre la déclaration souscrite par eux d'une mention ainsi conçue :

« Le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration, il affirme en outre sous les peines édictées par l'art. 8 de la présente loi que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières, françaises et étrangères qui à sa connaissance appartenaient au défunt soit en totalité soit en partie. » — « Lorsque le déclarant affirmera ne savoir ou ne pouvoir signer, le receveur lui donnera lecture de la mention prescrite au paragraphe qui précède, ainsi que de l'art. ci-après (art. 8 qui édicte les sanctions) et certifiera au pied de la déclaration, que cette formalité a été accomplie et que le déclarant a affirmé l'exactitude complète de sa déclaration. »

Les mentions prescrites doivent être écrites de la main du déclarant. Cette affirmation de sincérité est destinée à ouvrir les yeux du contribuable et à lui donner conscience de la responsabilité qu'il assume à l'égard du Fisc, responsabilité dont l'art. 8 accentue la rigueur : « Celui qui aura formulé frauduleusement les affirmations prescrites par l'article qui précède sera puni des peines portées à l'art. 366 du Code pénal. — Lorsque l'affirmation jugée frauduleuse émanera d'un ou de plusieurs des cohéritiers solidaires ou que la déclaration aura été souscrite par un mandataire, les autres héritiers solidaires ou le mandant seront passibles des mêmes peines, s'il est établi qu'ils ont eu connaissance de la fraude, et s'ils n'ont pas complété la déclaration dans un délai de six mois. — Les peines correctionnelles édictées par le paragraphe qui précède se cumulent avec les peines dont les lois fiscales frappent les omissions et les dissimulations. Les art. 59, 60 (sur la complicité) et 463 du Code pénal (relatif aux circonstances atténuantes) sont applicables au délit spécifié au présent article. »

En décidant que toute déclaration de succession doit être suivie d'une affirmation de sincérité sous peine de n'avoir aucune valeur, et d'être considérée comme inexistante, la loi du 18 avril 1918 ne réalise aucune innovation sur la législation antérieure. On sait, en effet, que d'après la législation en vigueur, les déclarations de mutation par décès sont établies sur des formules imprimées fournies par l'Administration. D'autre part, l'art. 27, § 2 de la loi du 22 frimaire an VII oblige les héritiers, donataires ou légataires

et leurs tuteurs ou curateurs, ou les mandataires en forme des parties, à signer la déclaration.

Enfin, dans tous les cas, la déclaration est affirmée sincère et véritable sous les peines de droit, c'est-à-dire sous peine d'un droit en sus en cas d'omission pure et simple non intentionnelle, et d'un double droit en sus lorsque la dissimulation présente le caractère d'une dissimulation frauduleuse (loi du 8 avril 1910, art. 12).

Mais toute inexactitude commise dans l'affirmation de sincérité ne donnait lieu qu'à des sanctions d'ordre fiscal, elle ne mettait pas en jeu l'application de peines correctionnelles.

L'innovation de la loi du 18 avril 1918 est double :

1° L'affirmation de sincérité cesse d'avoir le caractère de généralité vague qu'elle présentait autrefois ; elle oblige par la précision de ses termes le contribuable à bien spécifier qu'il n'a laissé en dehors de sa déclaration aucune des valeurs (argent comptant, créances, valeurs mobilières françaises ou étrangères) qui se prêtent le plus à la dissimulation.

2° Elle punit pour la première fois la faute commise dans les déclarations de successions d'une peine correctionnelle, celle prononcée par l'art. 366 du Code pénal pour le faux serment en matière civile. Cette disposition nouvelle en matière de mutation par décès n'est que l'extension d'une sanction analogue, déjà prévue par la loi du 29 mars 1914 pour assurer la perception de la taxe sur le revenu des valeurs étrangères non abonnées et sur les fonds d'États

étrangers. Toute contravention est punie par l'art. 38 de cette loi d'une peine correctionnelle pouvant atteindre deux ans de prison et 25.000 francs d'amende. De telles sanctions sont évidemment impressionnantes.

La rédaction définitive du texte de l'art. 8 donna lieu, devant le Sénat, à certaines difficultés qui ont été tranchées dans la séance du 14 mars 1918 (*J. O.*, 15 mars, Sénat, p. 164 et s.).

Le texte prévoit notamment l'hypothèse où le défunt a laissé plusieurs héritiers et où la déclaration a été souscrite par un seul des cohéritiers au nom de tous les autres. Or il peut se faire que la déclaration soit mensongère, mais les cohéritiers qui n'ont pas comparu à la déclaration peuvent être de bonne foi et avoir par la suite connaissance de la fraude. En pareil cas, si dans les six mois à compter de la déclaration, ils n'ont pas complété cette première déclaration, ils sont passibles des peines portées à l'art. 366.

Mais que décider si, au moment où les cohéritiers ont connaissance de la fraude, le délai de six mois est déjà expiré? Il est évident que le cohéritier qui n'a pas personnellement souscrit la déclaration n'est pas coupable du délit qui a pu être commis par le déclarant; par suite, il n'est pas passible de la sanction pénale, il n'encourrait cette sanction que si, par une omission intentionnelle, il n'avait pas complété la déclaration dans les six mois; en effet, connaissant la fraude commise et ne cherchant nullement à la réparer, il se rendrait complice. Mais la bonne foi des cohéritiers non déclarants, bonne foi constituant le motif qui

les a empêchés de compléter la déclaration dans le délai légal, ne dispense pas les cohéritiers non coupables d'être débiteurs des droits sur les valeurs qui, par la faute d'un autre, ont échappé à l'impôt, car ils sont toujours répréhensibles d'avoir confié la mission de souscrire la déclaration à une personne qui s'est soustraite, au moins partiellement, à ses devoirs vis-à-vis du Trésor. Au surplus, il est de principe absolu en matière fiscale que les déclarations de successions incomplètes donnent lieu à des droits en sus, même en l'absence de toute intention frauduleuse de leur auteur.

En résumé, si la connaissance de la fraude est postérieure au délai de six mois après la déclaration frauduleuse, les héritiers de bonne foi ne sont tenus que d'acquitter les droits simples et en sus.

La même règle s'appliquerait à la déclaration souscrite par un mandataire qui n'aurait pas rempli fidèlement son mandant et qui aurait gardé le silence à l'égard de certains biens dépendant de la fortune du défunt. C'est en ce sens que s'est prononcé le rapporteur de la loi au Sénat dans la séance du 14 mars 1918 (*J. O., ibid.*, p. 165, col. 1).

Le point de départ du délai dans lequel il y a obligation pour les héritiers de bonne foi à compléter la déclaration frauduleuse, se place au jour de cette déclaration.

Malgré les explications qui ont été échangées au Sénat au sujet de l'art. 8, nous pensons que ce texte donnera lieu dans la pratique à bien des difficultés. La source de ces difficultés est facile à découvrir. elle réside de la juxtapo-

sition de deux sanctions, l'une fiscale, l'autre pénale, applicables à l'auteur de la fraude. Or, les principes qui gouvernent les pénalités proprement dites sont totalement différents des règles qui concernent les amendes fiscales ou les droits en sus, soit à l'égard des conditions dans lesquelles la sanction sera encourue, soit à l'égard de la prescription (qui est de 3 ans pour la répression des délits et de 20 ans pour le paiement des droits exigibles sur les omissions). Il pourra donc arriver qu'un héritier soit passible des droits en sus sans encourir les peines de l'art. 366 du Code pénal, tandis que celui qui se sera exposé à la sanction pénale, tombera de plein droit sous le coup des droits en sus ; cependant comme l'exemption de la peine prononcée par l'art. 366 du Code pénal est subordonnée à la bonne foi du successeur, il incombera naturellement à celui-ci de démontrer son ignorance des inexactitudes commises dans la déclaration.

Tous les successibles invoqueront, bien entendu, leur bonne foi pour échapper à la peine correctionnelle. L'Administration pourra à la rigueur faire la preuve contraire, lorsque la déclaration ayant été l'œuvre de tous les héritiers, les agents découvriront un acte opposable à tous les héritiers et contenant la preuve de l'omission frauduleuse. Mais, là où la difficulté apparaîtra la plus sérieuse, ce sera le cas où la succession ayant été déférée à plusieurs et la déclaration, d'ailleurs inexacte, ayant été souscrite par un seul, les autres successibles argueront de leur bonne foi pour échapper à la sanction pénale. Comment cette bonne foi sera-t-elle démontrée ou combattue ?

D'autre part, le délai de 6 mois pour régulariser la déclaration part du jour où l'héritier de bonne foi apprend la fraude commise par l'auteur de la déclaration, et, si la déclaration n'est pas complétée dans le délai de 6 mois, l'héritier qui a découvert la fraude tombe sous le coup de l'article 366 pendant la durée de 3 ans, par l'expiration desquels se prescrit l'action publique en matière correctionnelle.

Il y aurait donc le plus grand intérêt, aussi bien pour l'Administration que pour les contribuables, à fixer d'une manière précise le point de départ d'un délai qui expose ultérieurement le contrevenant à une répression si rigoureuse. Mais, malgré la discussion qui s'est engagée sur ce point devant le Sénat, aucune indication précise n'a pu être formulée.

Lors de la découverte d'une fraude, les poursuites sont, d'après l'article 9, engagées par l'Administration de l'Enregistrement, dans les 3 ans qui suivront l'affirmation jugée frauduleuse ; — elles seront portées, si l'affirmation est contenue dans une déclaration de succession, devant le tribunal correctionnel du domicile du défunt et, dans les autres cas, devant le tribunal correctionnel soit du domicile de l'auteur du délit, soit du lieu où le délit a été commis.

3^e Section. — Sanctions des indications erronées du lien de parenté ou du nombre des enfants dans les déclarations de successions.

Il arrive assez fréquemment que les contribuables commettent, dans les déclarations, des inexactitudes sur le lien de parenté unissant le défunt à ses héritiers. De pareilles erreurs, dont il appartient d'ailleurs aux agents de contrôle d'assurer la rectification, ne sont pas très préjudiciables au Trésor dans une législation qui n'édicte que des droits modérés sur les successions. Mais on conçoit l'importance de semblables erreurs lorsqu'il s'agit d'appliquer une législation faisant varier l'impôt de 1 à 36 0/0, taux applicable en France depuis la loi du 31 décembre 1917, article 11. Ainsi, sur une part de 2.000 francs, des héritiers collatéraux, au delà du 4^e degré, paient 25 0/0. Si ces successibles se déclarent faussement être les cousins germains du défunt, le droit de succession s'abaisse pour eux à 20 0/0.

Or, le législateur fiscal n'avait prévu presque aucune pénalité à la charge des héritiers qui commettent des inexactitudes dans l'indication du lien de parenté les rattachant au défunt ; ils étaient tenus simplement de la différence entre le droit simple exigible et celui qui avait été payé. Il était vraisemblable que, avec le relèvement du taux de l'impôt et l'importance de la progression à mesure de l'éloignement de la parenté, le nombre des erreurs de cette nature s'accroîtrait dans la déclaration, les héritiers ne s'exposant ainsi qu'au versement, d'ailleurs aléatoire, d'un supplément de droit simple.

Par application de l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 :
« L'indication inexacte, dans un acte de donation entre vifs ou dans une déclaration de mutation par décès, du lien

ou du degré de parenté entre le donateur ou le défunt et les donataires, héritiers ou légataires, ainsi que toute indication inexacte du nombre d'enfants du défunt ou de l'héritier donataire ou légataire, est passible, à titre d'amende, d'un double droit en sus de celui qui sera dû à titre supplémentaire. Cette sanction du double droit en sus avait déjà été appliquée par la loi du 8 avril 1910 (art. 12, alinéa 4) à tous les cas où l'omission ou l'insuffisance présentent le caractère d'une dissimulation frauduleuse. — « Les tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux supporteront personnellement la peine du double droit en sus lorsqu'ils auront passé une déclaration inexacte. — L'action en recouvrement des droits simples et en sus exigibles s'exercera dans le délai fixé par l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907, modifié par l'article 11 de la présente loi. » (C'est-à-dire dans le délai de 20 ans).

Il résulte des déclarations qui ont été faites au sujet de ce texte par le rapporteur de la loi au Sénat, qu'on ne saurait admettre ici d'inexactitude inconsciente (*J. O.*, 15 mars 1918, Sénat. p. 151, col. 1).

On conçoit en effet qu'un héritier ne possède pas tous les renseignements nécessaires sur la consistance d'une succession, mais les parents savent bien la position qu'ils occupent dans la famille les uns par rapport aux autres, et toute erreur dans la déclaration du lien de parenté est nécessairement frauduleuse. Par conséquent le contribuable auquel cette erreur sera imputable encourra *toujours* les sanctions fiscales édictées par la loi ; il en sera de même

en ce qui concerne les indications inexactes sur le nombre d'enfants du défunt, ou de l'héritier ou du légataire.

4^e Section. — Augmentation du délai de prescription des droits dus au Trésor en matière de mutation par décès.

Les dispositions nouvelles de la loi à cet égard sont au nombre de deux : l'une s'occupe de l'extension du délai pour la prescription des droits dus sur les successions non déclarées et les omissions dans les déclarations souscrites; tel est l'objet de l'article 11, — l'autre augmente le délai pendant lequel l'Administration peut exiger l'expertise des immeubles non destinés à produire des revenus et que les parties ont déclarés en valeur vénale; l'article 15 s'occupe spécialement de cette hypothèse.

I. — L'action accordée à l'Administration de l'Enregistrement pour le recouvrement des droits applicables aux successions non déclarées et des droits exigibles sur les omissions de biens dans les déclarations de successions, a été portée à 20 ans, tel est l'objet de l'alinéa 1^{er} de l'article 11. Ce texte est la continuation d'un mouvement qui avait progressivement tendu à allonger, en matière de mutation par décès, la prescription dont peuvent bénéficier les contribuables pour échapper aux réclamations de l'Enregistrement.

D'après la loi du 22 frimaire an VII, article 61, alinéas 2 et 3, la prescription des droits de mutation par décès était

de 3 ans à compter du jour de la déclaration sur les omissions de biens, de 5 ans à compter du jour du décès à l'égard des successions non déclarées. Ce dernier délai fut porté à 10 ans par la loi du 18 mai 1850, article 11, le même texte étendant de 3 à 5 ans le délai de prescription des droits concernant les omissions dans les déclarations souscrites. La loi du 30 janvier 1907, article 4, allongea le délai de prescription à l'égard des droits dus sur les omissions, elle le porta de 5 à 10 ans, de sorte que depuis 1907, le délai de prescription bénéficiant aux contribuables à l'encontre de l'Administration était le même pour les omissions et pour les successions non déclarées.

C'est encore ce délai uniforme qui a été consacré par l'article 11 de la loi du 18 avril 1918, mais il a été doublé et il est aujourd'hui de 20 ans dont le point de départ se place, pour les successions non déclarées, au jour du décès et, pour les omissions, au jour de la déclaration.

Il y a même un cas où la prescription plus-longue atteint la même durée que celle de la prescription extinctive de droit commun en matière civile (art. 2.262 c. civ.) (30 ans) : Les rentes sur l'État, qui ont été assujetties aux droits de mutation par décès par la loi du 8 juillet 1852 (art. 25 et 26) peuvent être pendant 30 ans frappées de l'impôt de mutation par décès, à compter de la mort de leurs titulaires.

La loi du 18 avril 1918 n'a, bien entendu, rien échangé au délai de prescription concernant les droits dus sur les rentes sur l'État, mais elle a singulièrement multiplié les chances de découverte de la fraude au profit de l'adminis-

tration en doublant le délai antérieur de la prescription des droits de mutation par décès sur les autres valeurs héréditaires.

En allongeant ainsi le délai de la prescription la loi du 18 avril 1918 a singulièrement augmenté les chances que possède l'Administration, de recouvrer les droits qui lui avaient échappé.

Lors de la discussion au Sénat, M. Tournon a objecté qu'il était vraiment excessif de faire peser pendant 20 ans sur des citoyens la possibilité pour l'Administration de recouvrer des droits non perçus (*J. O.*, 15 mars 1918, Sénat, p. 165, col. 3). M. Tournon déclarait que l'Administration était suffisamment armée, avec son personnel d'agents de contrôle, pour découvrir les fraudes dans le délai de 10 ans qui lui était imparti jusque là. Mais les nécessités fiscales et surtout l'augmentation des droits de mutation, mobile infiniment plus puissant pour inciter les contribuables à éluder le paiement des droits, firent écarter les objections présentées au projet par M. Tournon. « L'augmentation du délai pendant lequel le Trésor pourra exercer son action, déclara le rapporteur, apparaît plus nécessaire qu'en 1914, du fait des exigences plus grandes de la situation et du fait de la majoration des droits de mutation qui rendra le contribuable indélicat plus ingénieux encore que par le passé dans les combinaisons imaginées pour éluder l'impôt. »

Cet argument emporta l'adhésion du Sénat et la nécessité d'assurer une répression énergique et durable des fraudes fit adopter la durée de 20 ans proposée par le Gouverne-

ment comme délai de la prescription libératoire des contribuables. Le Ministre des Finances ne manqua pas de rappeler qu'il existait déjà une prescription plus longue en matière de mutation par décès, celle instituée par la loi du 8 juillet 1852 au sujet des rentes sur l'État. — Mais bien entendu, cette longue prescription ne profite qu'aux droits simples, elle ne s'étend pas aux pénalités, qui d'après l'article 14 de la loi du 15 juin 1824, se prescrivent par 2 ans à compter du jour où l'Administration a été mise à même de découvrir la contravention sans avoir besoin pour cela de procéder à des recherches ultérieures.

La nouvelle loi ne déroge pas davantage (art. 11, § 2) aux dispositions consacrées par la loi du 31 janvier 1914, dont l'article unique, substitué à l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII, réduisait à 2 ans l'action de l'Administration relativement aux successions non déclarées et aux omissions, toutes les fois que la preuve de l'existence des biens non déclarés ou omis est attestée par l'enregistrement d'un écrit ou d'une déclaration qui révèle suffisamment l'exigibilité des droits, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

En ce qui concerne les droits simples non perçus par suite d'une inexacte application du tarif ou d'une erreur matérielle sur une déclaration de succession, la prescription biennale à compter du jour de l'Enregistrement, c'est-à-dire de la déclaration de succession, reste toujours en vigueur, à la condition toutefois, exigée par la loi du 31 janvier 1915, article unique, 1^o que l'Enregistrement de

la déclaration révèle suffisamment l'exigibilité des droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures.

Sous ces réserves, l'Administration possède désormais un délai de vingt ans pour exiger la rectification des fraudes commises dans les déclarations de successions, ou le paiement afférent à des successions non déclarées. Il sera désormais bien difficile aux héritiers d'échapper au contrôle du Trésor, car les inexactitudes dans les déclarations sont relevées généralement au vu des actes par lesquels, postérieurement à la déclaration les héritiers font entre eux le règlement de leurs droits successoraux ; or il est manifeste qu'ils n'attendent pas vingt ans pour dégager leurs parts héréditaires.

L'article 11 de la loi du 18 avril 1918 se termine par un alinéa portant que « les prescriptions en cours à la date de la promulgation de la présente loi ne seront acquises aux redevables que vingt ans après le décès, pour les successions non déclarées, et vingt ans après le jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclaration faite après décès. »

Lors de la discussion de l'article 11 au Sénat, M. Tournon avait déposé un amendement qui maintenait comme principe général la prescription décennale en vue de réprimer la fraude et qui ne la portait à vingt ans que pour les successions non déclarées et pour les successions dont les héritiers seraient restés plus de dix ans dans l'indivision totale ou partielle ; mais, par 120 voix contre 98, le Sénat,

sur l'intervention du Directeur général de l'Enregistrement qui appuya la thèse du rapporteur, repoussa l'amendement de M. Tournon.

II. — Ce n'est pas seulement la découverte des omissions ou des successions non déclarées qui a été facilitée par la loi du 18 avril 1918 grâce à l'augmentation du délai de prescription; le législateur a voulu aussi protéger le Trésor contre un autre genre de fraude, susceptible de se présenter dans les successions dont dépendent des immeubles : l'insuffisance du revenu.

Jusqu'à la loi de 1918, ce n'était pas la même prescription qui s'appliquait aux expertises relatives à la valeur vénale et aux expertises portant sur le revenu des immeubles. D'après la loi du 22 frimaire an VII, l'Administration peut requérir l'expertise : 1° de la valeur vénale de la propriété ou de l'usufruit des biens immeubles transmis à titre onéreux, lorsque le prix énoncé dans l'acte d'aliénation lui paraît inférieur à la valeur vénale (art. 17); 2° du revenu des immeubles transmis en propriété ou en usufruit à titre gratuit lorsque le revenu déclaré par les parties lui paraît insuffisant et que l'Administration se trouve dans l'impossibilité d'établir cette insuffisance par des actes lui faisant connaître le véritable revenu de ces biens (art. 19). Mais le délai de prescription variait suivant qu'il s'agissait d'une expertise portant sur la valeur vénale ou s'appliquant au revenu; il était d'un an dans le premier cas, et, dans le second cas de deux ans à compter de l'Enregistrement de l'acte ou de la déclaration contenant l'évaluation critiquée

comme insuffisante (loi du 22 frimaire an VII, art. 61, n° 1).

Cette différence fondamentale entre le délai d'expertise, suivant qu'il s'agit du revenu ou du capital, n'avait pas été modifiée depuis la législation de l'an VII. La loi du 25 février 1901 (art. 12) avait étendu la faculté d'expertise de l'Administration aux immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu et qui doivent, d'après ce texte, être assujettis aux droits sur la valeur vénale ; mais elle n'avait rien changé au délai d'expertise. La loi du 31 janvier 1914 elle-même (art. unique 2°) maintient le principe que l'insuffisance du revenu des immeubles compris dans une déclaration de succession ne pourra être constatée par voie d'expertise que dans les deux années suivant la déclaration.

La disposition nouvelle de l'article 15 a été justifiée par le motif suivant. La limitation du délai d'expertise à un an a fréquemment pour résultat de paralyser l'action du Trésor ; dans ce cas, en effet, l'Administration ne dispose pas d'un laps de temps assez long pour contrôler les perceptions opérées par les receveurs et il lui est de plus en plus difficile de procéder à un contrôle aussi rapide, surtout à mesure que les attributions de l'Enregistrement deviennent plus complexes et plus nombreuses. Or la répression de la fraude importe davantage en présence de l'augmentation des tarifs, car l'inexactitude commise dans la déclaration d'un immeuble peut avoir pour conséquence de soustraire au Trésor des sommes considérables, si l'immeuble est productif d'un fort revenu et que les héritiers ne soient pas les parents les plus proches du défunt.

La considération impérieuse des besoins de l'État doit l'emporter sur toute autre et notamment sur celle qui avait inspiré le législateur de l'an VII, à savoir que le temps rend plus délicate la détermination de la valeur vénale que celle du revenu. Ainsi s'explique la disposition de l'art. 15; ce texte, en ce qui concerne la prescription, soumet les expertises de valeur vénale au même régime que les expertises de revenu : « Dans tous les cas où l'Administration de l'Enregistrement est autorisée par les lois en vigueur à requérir une expertise, son action est prescrite par deux ans à compter de l'Enregistrement de l'acte ou de la déclaration, quel que soit l'objet de l'expertise ».

5^e Section. — Présomption de propriété du défunt sur tous les titres remis par lui à ses héritiers, légataires ou donataires moins de six mois avant son décès.

D'après l'art. 17 : « Sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession. — Toutefois, les héritiers donataires ou légataires qui se prévaudront d'un don manuel desdits titres et valeurs à eux consentis par le défunt ne seront pas tenus au paiement de l'impôt

de mutation par décès, s'ils acquittent sur le montant de ces titres ou valeurs le droit de donation entre vifs d'après une déclaration passée au bureau du domicile du défunt. — Lorsque cette déclaration n'aura pas été souscrite dans les délais fixés par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, l'héritier, donataire ou légataire pourra encore acquitter le droit de donation entre vifs au plus tard dans les trois mois à partir d'une mise en demeure par lettre recommandée de l'Administration avec accusé de réception. Mais il devra, dans ce cas, donner, en outre de ce droit, les intérêts au taux légal calculés à compter de l'expiration des délais pour le paiement des droits de mutation par décès. »

L'une des préoccupations constantes de l'Administration au cours du 19^e siècle a été d'éviter le préjudice que lui causent les dons manuels, libéralités portant sur de l'argent, des objets corporels ou des titres au porteur, et qui, étant faites de la main à la main, sont insaisissables et échappent très facilement aux investigations du Trésor. Aussi la loi du 18 mai 1850 s'était-elle efforcée d'étendre l'action de l'Administration sur les dons manuels en décidant que, toutes les fois que l'existence du don manuel serait reconnue dans un acte ou dans un jugement, les droits de donation deviendraient exigibles (art. 6). Le seul fait de la déclaration du don manuel dans un acte ou de sa reconnaissance judiciaire était considéré comme suffisant pour établir, au point de vue du droit fiscal et à l'égard du donataire ou de ses représentants, la transmission de la propriété donnée, bien que la déclaration du don manuel ne constitue pas un

titre véritable en Droit civil (Cass. civ. 20 mars 1896, Sirey, 97, 1, 417, note de M. Wahl).

Les droits sont dus d'ailleurs, alors que la déclaration dans un acte ou la reconnaissance dans un jugement s'appliquerait à un don manuel qui aurait été fait plus de 30 ans auparavant.

La loi du 18 avril 1918 complète les mesures adoptées par le législateur pour éviter que les dons manuels n'échappent aux droits de mutation. Le cas prévu par l'art. 17 est le suivant. Au moment du décès du *de cujus*, des titres, des valeurs mobilières se trouvent entre les mains des héritiers, mais il est constaté que, 6 mois avant son décès, le *de cujus* avait lui-même touché les coupons de ces titres; en pareil cas, l'art. 17 renverse la présomption de l'art. 2,279 du Code civil. « En fait de meubles, possession vaut titres » et il décide que les titres dont il s'agit sont présumés faire partie de la succession. La présomption de l'art. 17 s'applique, d'ailleurs, aussi bien aux légataires ou aux donataires qu'aux héritiers proprement dits.

En conséquence, toutes les fois que les ayants-cause du défunt détiendront des titres ou des meubles corporels, les intéressés seront considérés comme les ayant recueillis en vertu d'un don manuel et ils devront payer les droits de succession « ce n'est que justice, a déclaré le rapporteur au Sénat : Si l'héritier a reçu les titres en vertu d'une donation, il est redevable des droits établis sur les donations ; s'il les reçoit comme héritier, il doit payer les droits de mutation

par décès. Il serait malvenu de se plaindre; il aurait en effet été passible du droit de mutation par décès, si les choses étaient restées entières; il a réalisé par avance la succession qui lui aurait été échue, n'est-il pas légitime qu'il supporte les droits frappant le don manuel qui lui a procuré l'avantage de toucher plus tôt et la certitude de ne rien perdre? » (Sénat, séance 15 mars 1918, *J. O.*, du 16 mars, *Doc. Parl.*, p. 190, col. 1 et 2).

Quelles sont les personnes à l'égard desquelles peut-être invoquée la présomption? — Ce sont d'abord les héritiers, d'autre part les donataires. Par cette expression *donataire*, le législateur a voulu viser, non pas le donataire de biens présents, puisque la libéralité des biens présents a été immédiatement assujettie aux droits, mais l'institué contractuel (art. 1082 C. civ.), c'est-à-dire le donataire qui peut prétendre à la totalité ou à une fraction de la succession du disposant. Le rapporteur au Sénat a précisé qu'il ne s'agissait « que d'un donataire se prévalant d'une donation de biens à venir ou d'une libéralité entre époux » (*J. O.*, 16 mars 1918, *ibid.* p. 190, col. 3).

Donc, dans le cas où l'Administration constaterait la détention, par ce donataire, de titres ou de valeurs dont les revenus avaient été perçus par le défunt moins de 6 mois avant son décès, ce donataire serait tenu des droits de succession.

Quant aux légataires, ici encore le rapporteur a expliqué nettement qu'il s'agit non pas de légataires particuliers, mais des légataires universels ou à titre universel, c'est-à-

dire de ceux qui peuvent prétendre à la totalité ou à une quote part de la succession.

En effet, le principe qui a guidé le législateur, c'est que la présomption posée dans l'art. 17 n'existe qu'à l'égard de ceux des successibles qui sont fondés à exiger l'ouverture du coffre-fort du défunt, en raison des droits qui leur appartiennent sur son contenu. Or les légataires particuliers ne sont pas au nombre des personnes qualifiées pour intervenir dans cette opération. Celle-ci ne peut être effectuée que par les ayants-cause du défunt qui recueillent la totalité ou une fraction de l'universalité, alors même que ces personnes ne seraient pas investies de la saisine, ce qui est toujours le cas pour le légataire à titre universel et ce qui se produit même fréquemment pour le légataire universel quand il se trouve en face d'héritiers réservataires.

Toutefois, si l'objet légué à titre particulier était renfermé dans le coffre-fort du défunt et que l'attributaire de cet objet se rende complice, en ne déclarant pas son legs, de la fraude commise par les ayants-cause à titre universel du défunt, il tomberait sous le coup de la présomption établie par l'art. 17.

L'art. 17 (alinéa 2) ajoute que les héritiers, donataires ou légataires peuvent s'affranchir du paiement de l'impôt de mutation par décès sur le montant des titres ou valeurs à l'égard desquels ils se prévalent d'un don manuel que le défunt leur aurait consenti, s'ils acquittent sur ce don manuel le droit de donation entre vifs d'après une déclaration au bureau du domicile du défunt. (on sait que les droits de

donation entre vifs ont été également majorés par l'art. 14 de la loi du 31 décembre 1917, leur tarif s'échelonnant de 2,50 0/0 pour les donations-partages, à 31 0/0 pour les donations entre parents au delà du 4^e degré et entre personnes non parentes).

Si cette déclaration n'est pas souscrite dans les délais fixés par l'art. 24 de la loi du 22 frimaire an VII (en principe 6 mois à partir du jour du décès), les héritiers, donataires ou légataires pourront acquitter le droit de donation entre vifs dans les 3 mois à partir d'une mise en demeure par lettre recommandée que leur adressera l'Administration, avec accusé de réception. En somme, l'Administration accorde aux héritiers invoquant un don manuel un délai pouvant aller normalement (si le de cujus est décédé en France) jusqu'à 9 mois environ à partir du décès pour acquitter les droits de donation entre vifs.

Mais l'héritier aura-t-il intérêt à se prévaloir d'un don manuel plutôt que de se laisser appliquer la présomption posée par l'art. 17? Comme le droit de donation est proportionnel, tandis que l'impôt successoral est progressif, le parti préférable dépendra de l'importance du don et du degré de parenté du bénéficiaire du don avec le défunt. D'ailleurs, lorsque le successible a laissé passer plus de 6 mois depuis le décès sans faire aucune déclaration de succession ni de don manuel relativement aux titres ou valeurs trouvés en sa possession et dont le défunt avait encaissé les coupons moins de 6 mois avant son décès, la situation de ce successible est manifestement irrégulière ;

aussi le législateur tempère-t-il la bienveillance montrée par la concession d'un délai supplémentaire de 3 mois, en astreignant les héritiers et les personnes assimilées à verser, outre le droit de donation entre vifs, les intérêts au taux légal, calculés à compter de l'expiration du délai fixés pour le paiement des droits de mutation par décès.

6^e Section. — **Régime applicable au recouvrement opéré sur des créances douteuses.**

Il arrive assez fréquemment que l'actif laissé par le défunt comprenne des créances dues par des insolvable et dont le recouvrement est impossible, au moins pour le moment. La stricte application de la loi du 22 frimaire an VII, art. 14, n° 2, conduisait à décider que le droit doit être liquidé sur la valeur nominale de ces créances, alors même qu'elles seraient d'un recouvrement désespéré. Mais l'Administration a apporté à l'application de ces règles des tempéraments. Une décision ministérielle du 12 août 1805 autorise les héritiers à s'exonérer des droits déclarant expressément qu'ils renoncent à exiger le paiement des créances devenues caduques par la prescription ou par l'insolvabilité des débiteurs. Mais, lorsque la créance est susceptible d'un recouvrement même partiel, elle retombe complètement sous l'empire du principe d'après lequel l'impôt doit être établi sur la valeur nominale, à l'exclusion de toute évaluation et, dans la rigueur du droit, les créanciers sur débiteurs en faillite, en liquidation judiciaire ou

en état de déconfiture, transmises aux héritiers après la déclaration de faillite du débiteur, seraient assujetties à ce régime (à la condition que la faillite, la liquidation judiciaire ou la déconfiture du débiteur remonte à une époque antérieure au décès du créancier).

Cependant l'Administration, pour des motifs d'équité, a admis les héritiers à n'acquitter l'impôt que sur des dividendes effectivement touchés par eux et au fur et à mesure de la perception de ces dividendes : seulement le receveur qui reçoit la déclaration de l'héritier doit exiger de lui un engagement formel, rédigé sur papier timbré, d'acquitter les droits au fur et à mesure des distributions de dividendes, l'action du Trésor en paiement des droits étant prescrite par le même délai que celui concernant les omissions.

La lacune de cette législation était l'absence de toute mesure coercitive de l'Administration en vue de contraindre l'héritier à révéler les recouvrements ultérieurs opérés par lui sur les créances déclarées primitivement comme irrécouvrables. C'est cette lacune que la loi du 18 avril 1918 est venue combler (art. 12).

Le Trésor a le plus grand intérêt, surtout depuis la majoration des droits, à éviter que des créances, déclarées d'abord comme irrécouvrables, échappent à l'application de l'impôt sur les recouvrements susceptibles d'être opérés par suite du retour du débiteur à une meilleure fortune. C'est pour ce motif que l'article 12 astreint les héritiers à souscrire une déclaration complémentaire, en cas de recou-

vement total ou partiel de la créance qu'ils avaient primitivement présentée comme douteuse.

A cette déclaration supplémentaire s'appliquent les principes de mutation par décès au point de vue tant des délais que des pénalités de retard et de la prescription (art. 12 *in fine*).

Section 7. — Sanctions contre les officiers ministériels complices de fraudes destinées à éluder le paiement de l'impôt.

Très fréquemment les officiers ministériels, par exemple les notaires qui reçoivent les actes pour la rédaction desquels les parties sollicitent leur ministère, se montrent indifférents aux fraudes que leurs clients ourdissent contre le Trésor. Quelquefois même les officiers ministériels suggèrent à leurs clients l'idée d'éluder le paiement de l'impôt, de dissimuler par exemple dans une déclaration de succession une partie des valeurs dépendant de l'actif héréditaire.

En agissant ainsi l'officier ministériel va à l'encontre de son devoir ; c'est au sens large, un fonctionnaire et comme tel ; loin de détourner les parties de l'obéissance aux lois fiscales, il est tenu de leur en imposer le respect. Il est loisible assurément à un notaire, à l'occasion d'un acte qu'il dresse de rédiger les clauses de cet acte de manière à éviter à ses clients le paiement de droits élevés si, en agissant ainsi, il ne change pas la nature des conventions des parties et s'il se borne à combiner les diverses stipulations

des intéressés de manière à les faire bénéficier du régime fiscal le plus favorable.

Le notaire, mandataire de ses clients, a le devoir de prendre leurs intérêts, tout en les conciliant avec ceux du Trésor, et pourvu qu'il n'engage pas ses clients dans la voie de la fraude, il reste dans la légalité en leur économisant, grâce à son expérience, des perceptions excessives. Mais, de là à suggérer aux parties l'idée de frauder le Fisc et de dérober à l'impôt les valeurs qui doivent lui être assujetties il y a fort loin, et le notaire manque aux devoirs de sa charge, lorsqu'il se rend complice, par ses conseils ou son attitude, des manœuvres tentées par les contribuables pour se dérober aux droits.

Le législateur, soit par une haute idée de la valeur morale et professionnelle des officiers ministériels, soit par une simple lacune, n'avait nullement prévu dans la loi du 22 frimaire an VII la complicité des officiers ministériels en matière de fraudes fiscales, et pendant presque tout le XIX^e siècle cette lacune a persisté, le Trésor est demeuré désarmé devant des agissements de ce genre. Cependant l'expérience avait probablement démontré que les notaires n'avaient pas de leur rôle vis-à-vis du Fisc la haute conception que leur avait prêtée le législateur, car, dès 1912, celui-ci a cru bon de prononcer des sanctions contre les officiers ministériels convaincus de s'être rendus complices de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt; c'est l'objet de l'art. 7, dernier alinéa, de la loi du 27 février 1912 : « quiconque aura été convaincu de s'être, d'une façon

quelconque rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, sera personnellement passible, indépendamment de sanctions disciplinaires s'il est officier public ou ministériel, d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor aura été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à mille francs (1.000 fr.) en principal. » (1)

Le législateur de 1918, dans la guerre déclarée par lui à l'esprit de fraude, ne pouvait oublier de prendre des sanctions contre les officiers ministériels coupables de manquement à leurs obligations professionnelles à l'égard du Trésor c'est-à-dire à leur devoir vis-à-vis de l'État, et il aggrave pour le cas de récidive, les sanctions déjà contenues dans l'art. 7 de la loi du 22 février 1912, il va même jusqu'à frapper de destitution les notaires qui seraient convaincus de prêter leur concours à des fraudes fiscales. L'art. 14 de la loi du 18 avril 1918 est ainsi conçu : « L'art. 7 de la loi du 27 février 1912 est complété par la disposition suivante :

« En cas de récidive, dans les dix ans, d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'officier public ou ministériel, convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, sera frappé de destitution, sans préjudice

(1) Il y a lieu toutefois de mentionner des dispositions bien antérieures à la loi de 1912, qui, sans prononcer des peines proprement dites contre les notaires, les obligeaient à donner connaissance aux parties des textes de lois réprimant les fraudes : tels sont les art. 12 et 13 § 3 de la loi du 23 août 1871, et l'art. 8, alinéa 3 de la loi du 28 février 1872.

des peines portées à l'art. 366 du Code pénal, en cas de complicité du délit spécifié en l'art. 8 de la présente loi.

A raison de la place de ce texte dans une loi qui, relative aux mesures contre les fraudes fiscales, s'efforce de réprimer avant tout les manœuvres destinées à éluder le paiement des droits de mutation par décès, nous estimons que les notaires qui se rendraient complices d'une pareille fraude dans la préparation d'une déclaration de succession ou dans la rédaction des actes relatifs à cette succession, encourraient les pénalités édictées par l'art. 14.

Au surplus, il nous semble que le législateur aurait dû se montrer plus rigoureux encore, en obligeant le notaire des héritiers à signer la déclaration de succession toutes les fois que cet officier public aurait dressé l'inventaire ou rédigé l'acte de liquidation-partage de la succession. Il est évident qu'en prêtant alors la main à des fraudes, le notaire commet un acte de complicité manifeste, puisque la mission dont il est chargé par les parties, lui donne la connaissance de tous les éléments de la succession.

La Jurisprudence avait d'ailleurs, dès avant la loi du 18 avril 1918, sanctionné la responsabilité du notaire qui commet une fraude fiscale. Le Tribunal de la Seine avait considéré que le notaire, qui conseille à ses clients une dissimulation pour éviter des droits d'Enregistrement, commet une faute professionnelle grave (28 février 1913, D., 1914, 2, 87). Le législateur de 1918 a accepté et complété cette jurisprudence.

CONCLUSION

S'il fallait porter un jugement d'ensemble sur la réforme fiscale accomplie par le législateur de 1917 et 1918, on pourrait le caractériser d'un mot en disant qu'il s'agit d'une législation draconienne, mais dont la rigueur a été dictée par la nécessité.

Le pays s'est trouvé en face de charges écrasantes, nées d'une guerre sans précédent dans l'Histoire, et auxquelles il a fallu faire face sous peine de renoncer à la lutte. Pour en comprendre l'importance, il suffit de comparer la dette française à la date du 31 juillet 1914, immédiatement avant la guerre, et la même dette à la date du 31 décembre 1917.

Or, au 31 juillet 1914, la dette française se décomposait de la manière suivante :

1 ^o Dette perpétuelle (3 % perpétuel) . .	22 milliards
2 ^o Dette à terme (3 % amortissable, 3 1/2 % émis pour les besoins du réseau de l'Etat le 7 juillet 1914 — Obligations amortissables. Obligations à court terme) . . .	10 milliards 600 millions
3 ^o Enfin Dette flottante (composée principalement des bons du Trésor)	1 » 600 »
Total.	34 milliards 200 millions

D'autre part cette dette était entièrement une dette intérieure.

Si l'on compare ces chiffres à ceux du 31 décembre 1917, on voit que la Dette a singulièrement grossi.

1 ^o La Dette perpétuelle (3, 4 et 5 %)	
s'élève à	56 milliards 460 millions
2 ^o La Dette à terme monte à	10 »
3 ^o La dette flottante atteint le chiffre de	33 » 440 »
Total.	99 milliards 900 millions

Et encore faut-il ajouter à ce chiffre celui de la dette extérieure qui s'est constituée pendant la guerre et qui s'élevait le 31 décembre 1917 à 19 milliards 300 millions

Ce qui porte à la même date, le chiffre total de la dette française à 119 milliards 300 millions
Soit un accroissement d'environ 85 milliards
depuis le début de la guerre jusqu'à la fin de l'année 1917.

Or, pour parer à de semblables exigences, il s'agissait de trouver les impôts les mieux appropriés. On ne pouvait guère songer aux contributions indirectes, puisque la suppression de l'absinthe et la tendance de la restriction de l'usage de l'alcool avaient tari d'avance la source de cet impôt.

D'ailleurs les contributions indirectes sont particulièrement lourdes, à une époque où la cherté de la vie rend très onéreux pour les consommateurs l'achat des denrées nécessaires à l'existence. D'autre part les accroissements des impôts directs paraissent plus conformes aux conceptions démocratiques de notre temps.

Enfin les droits de douane ne paraissent pas davantage compter au nombre de ceux qui nous procureront d'importantes ressources dans l'avenir, car il est évident que tous les pays qui auront combattu ensemble pour la liberté du monde, se réserveront des facilités réciproques au point de vue de l'échange international de leurs produits lors de la conclusion de la paix.

Le législateur ne pouvait donc concentrer son attention que sur les droits d'Enregistrement et particulièrement sur les droits de mutation par décès, impôts indirects sans doute puisqu'ils grèvent la circulation juridique des biens, la transmission du patrimoine du défunt, mais dépourvus des inconvénients qui s'attachent aux autres impôts indirects, car ils n'ont pas pour résultat d'élever le prix des denrées indispensables à la vie.

Le rehaussement des droits de succession est peut-être l'impôt dont le produit fournira, après celui des impôts sur le revenu, l'appoint le plus utile pour l'Etat. Voici en effet le rendement des divers impôts établis au cours de la guerre et la place qu'occupent les droits de succession dans ce tableau.

Le projet de budget pour 1918 estime que l'impôt global sur le revenu de 12 1/2 % rapportera 250 millions (1). Il est prévu une somme de 431.627.818 fr. pour le rendement des impôts cédulaires sur le revenu (produit d'ailleurs inférieur

(Voir à ce sujet, l'excellent article de M. Paul Dubois, *Revue des Deux-Mondes*, n° du 15 octobre 1918, p. 895 et s.

à celui des anciennes contributions directes, qui ont rapporté dans le dernier exercice 497.071.929 fr. ; toutefois la différence de 65.444.111 fr. se trouve à peu près comblée en tenant compte des différents impôts annexes, comme l'élévation du taux de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières françaises et étrangères et le doublement des taxes assimilées).

La taxe sur les exemptés et réformés a produit 25 millions.

On attend de la taxe sur les bénéfices de guerre 589 millions pour l'exercice actuel.

Par suite de l'élévation des droits sur les spiritueux, les boissons hygiéniques, les denrées coloniales, les sucres, les vinaigres, les licences des débitants et de l'établissement de taxes nouvelles sur les eaux minérales, les spécialités pharmaceutiques et les spectacles, enfin en raison de la hausse de l'impôt sur les voyageurs et du rétablissement de l'impôt sur les transports de marchandises, il est demandé aux contributions indirectes un surplus de 811 millions.

L'impôt des droits de douane n'est augmenté que d'un supplémeni de 7 millions pour droits de statistique.

Les monopoles doivent fournir 264 millions 1/2.

Enfin restent les deux impôts dont on attend le rendement le plus progressif, savoir : la taxe sur les paiements et les dépenses de luxe (1.152 millions), et d'autre part, l'Enregistrement et le Timbre dont on attend 452 millions, soit 294 millions en période normale pour la hausse des droits de succession, 2 millions pour la hausse des droits sur les donations, 38 millions 1/2 en raison des mesures

contre la fraude, le surplus provenant de diverses augmentations de caractère secondaire.

Dans l'ensemble, on attend de toutes les ressources normales nouvelles 3 milliards 77 millions 1/2, plus 605 millions que doivent donner les deux taxes temporaires de guerre (la taxe sur les exemptés et les réformés : 25 millions et la contribution sur les bénéfices exceptionnels de guerre pour le surplus).

Entre toutes ces taxes, il y en a une surtout dont le taux a été considérablement élevé, c'est l'impôt sur les successions. Le législateur n'a pas hésité à majorer cet impôt, pour la principale raison qu'il est facile à percevoir, car il frappe la fortune au moment où elle passe d'une génération à l'autre et l'Etat demande à l'héritier sa contribution au moment où celui-ci recueille la succession qui va accroître son patrimoine.

En conséquence cet impôt n'est pas considéré comme un de ceux dont la majoration paraît la plus insupportable aux contribuables. On s'explique ainsi les transformations successives subies par les droits de mutation par décès depuis le début du XX^e siècle.

Après avoir gardé, depuis la Révolution, le caractère d'une taxe proportionnelle, cet impôt est devenu brusquement progressif en 1901 et, une fois que le législateur est entré dans cette voie, il ne s'est plus arrêté. Le tarif progressif, successivement élevé en 1902 et en 1910, a franchi un nouvel échelon avec la loi du 31 décembre 1917 et il est

peu probable que cette loi ait arrêté définitivement la marche ascendante de cette progression.

C'est ainsi que l'échelle des tarifs peut s'élever maintenant en ligne directe au 1^{er} degré jusqu'à 12 %, au-delà du 4^e degré et entre étrangers jusqu'à 36 %. Dans sa volonté inexorable de couper court à toute tentative de fraude, le législateur a pris des mesures draconiennes pour éviter les omissions ou encore l'absence de déclaration.

Parallèlement à cette réforme est apparue une innovation qui est venue rehausser encore le montant des droits encaissés par l'Etat. Aux droits ordinaires de mutation par décès est venue se juxtaposer la taxe successorale qui porte sur l'actif global de la succession, lorsque celle-ci est dévolue à moins de 4 enfants vivants ou représentés. Le taux de ce nouvel impôt, non moins rapidement progressif, atteint jusqu'à 24 % lorsqu'il n'y a pas d'enfants. Par là le législateur semble avoir doublé sa préoccupation fiscale d'une considération d'ordre social, en envisageant la situation de famille et le nombre d'enfants laissés par le défunt.

Le législateur, désireux de donner à l'impôt successoral le caractère d'une mesure réparatrice des inégalités sociales, a cherché à établir l'égalité des charges entre les familles restreintes et les autres, en frappant les premières d'un impôt supplémentaire destiné à représenter le poids des dépenses de toutes sortes que le petit nombre ou l'absence d'enfants leur a épargnées.

D'ailleurs le but que poursuit ici le législateur ne tend pas seulement à une égalisation de la condition des indi-

vidus devant les charges, il a l'excuse d'être mû par une nécessité d'un caractère singulièrement plus impérieux : celle de mettre en jeu tous les moyens utilisables pour développer l'importance numérique de la population française, si cruellement atteinte par la guerre ; et peut-être le vœu du Gouvernement sera-t-il comblé si la perspective d'une exonération d'impôts au profit de leurs héritiers agit comme aiguillon suffisant sur les contribuables pour les pousser à accroître leur postérité.

Quels que soient les motifs qui les ont dictées, l'ensemble de ces mesures conduit à un résultat impressionnant, le rendement de l'impôt successoral va être presque doublé. En 1913, il avait fourni 327 millions au budget, le projet de budget 1918 en attend 646 millions.

Comment convient-il de juger l'impôt de mutation par décès, tel que l'a renforcé la loi du 31 décembre 1917, suivie de tout l'appareil répressif instauré par la loi du 18 avril 1918 ? Il est difficile encore de se prononcer ; l'expérience seule pourra nous l'apprendre, il semble bien qu'une assez longue période, 10 années au moins, soit nécessaire pour apprécier les conséquences d'une législation nouvelle, surtout en matière fiscale.

En tous cas, dans l'appréciation qu'on peut porter pour le moment sur cet impôt, il convient de tenir compte de ces deux idées contraires et entre lesquelles il paraît bien que la conciliation ne sera jamais possible : D'une part la nécessité de ne pas accroître outre mesure le taux de l'impôt successoral, sous peine d'arriver à une véritable confisca-

tion qui serait de nature à tuer dans le pays l'esprit d'épargne, car la propriété sans la perpétuité, c'est-à-dire dépouillée de son caractère le plus essentiel, la transmission par succession, serait une propriété sans action fécondante sur l'énergie de l'homme, réduit ainsi à réserver sa force de travail à la satisfaction de ses seules jouissances, sans espoir de transmettre ses biens à la génération issue de lui.

Mais, d'autre part au lendemain d'une guerre sans précédent dans l'Histoire, le pays, dont les ressources sont sinon épuisées du moins gravement atteintes, se trouve devant la nécessité inéluctable de réparer ses ruines, de refaire tout son outillage économique et de remettre la France dans l'état de prospérité auquel de nombreuses années de paix l'avaient accoutumée.

C'est dire que les successions doivent à l'État une large part dans la contribution imposée par la guerre. La progression suivie par les dépenses publiques depuis cinq ans ne sera pas tarie avec la fin des hostilités ; nombreuses seront encore les années à venir où les dépenses atteindront un taux insoupçonné avant le 1^{er} août 1914. Il suffit de penser à la réfection du matériel, au budget des pensions de guerre, à toutes les charges du relèvement économique et social qui s'imposent pour l'avenir, et devant ce sombre tableau on n'ose pas critiquer l'élévation du tarif que la législation de 1917 a imposé aux héritiers.

Probablement d'autres impôts viendront encore grossir la masse des prélèvements exercés par l'État sur les for-

tunes privées pour maintenir son budget en équilibre, et l'effort fiscal demandé au pays devra être prolongé si la France veut continuer à tenir dans le monde le rang qu'elle n'a jamais cessé d'y occuper.

Par conséquent, si le contribuable considère d'un regard troublé l'impôt successoral actuel, il doit cependant songer que le triomphe final de la France n'a pu être obtenu qu'en résolvant peut-être trop rapidement, mais à coup sûr avec la pensée du sacrifice, le plus angoissant problème financier qui se soit jamais posé. Si l'impôt successoral ainsi envisagé apparaît comme l'une des pièces fondamentales qui doivent assurer la restauration de notre système financier, nul n'oserait avoir l'idée de la prescrire jusqu'au jour peut-être lointain, où la faveur d'une longue paix, une ère de prospérité s'ouvrira pour nos finances. L'expérience seule pourra dire d'ailleurs, quelles seront les retouches désirables à la législation de 1917-1918.

TEXTES LÉGISLATIFS

I

L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS. — LOI DU 31 DÉCEMBRE
1917. — (J. O. 1^{er} janvier 1918, p. 10)

Art. 10. — Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens, meubles ou immeubles, sont assujetties une *taxe progressive et par tranches* sur le capital net global de la succession.

Cette taxe est fixée ainsi qu'il suit sans addition d'aucun décime :

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION COMPRISE ENTRE		NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS PAR LE DÉFUNT			
		Trois enfants vivants ou représentés.	Deux enfants vivants ou représentés.	Un enfant vivant ou représenté.	Point d'enfant vivant ni représenté.
		p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
1 et	2.000 francs.....	0 25	0 50	1	2
2.001 et	10.000 —	0 50	1 »	2	4
10.001 et	50.000 —	0 75	1 50	3	6
50.001 et	100.000 —	1 »	2 »	4	8
100.001 et	250.000 —	1 25	2 50	5	10
250.001 et	500.000 —	1 50	3 »	6	12
500.001 et	1.000.000 —	1 75	3 50	7	14
1.000.001 et	2.000.000 —	2 »	4 »	8	16
2.000.001 et	5.000.000 —	2 25	4 50	9	18
5.000.001 et	10.000.000 —	2 50	5 »	10	20
10.000.001 et	50.000.000 —	2 75	5 50	11	22
Au de-là de	50.000.000 —	3 »	6 »	12	24

Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès, et sauf leur recours contre les autres ayants droit, qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession.

Art. 11. — Les droits de mutation par décès établis par l'article 2 de la loi de finances du 25 février 1901, l'article 10 de la loi de finances du 30 mars 1902, et l'article 10 de la loi de finances du 8 avril 1910 sont fixés aux taux ci-après, sans addition d'aucun décime pour la part nette recueillie par chaque ayant droit :

TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ

1 fr. et 2.000 fr.	2.001 et 10.000 fr.	10.001 et 50.000 fr.	50.001 et 100.000 fr.	100.001 et 250.000 fr.	250.001 et 500.000 fr.	500.001 et 1.000.000 francs.	1.000.001 et 2.000.000 francs.	2.000.001 et 5.000.000 francs.	5.000.001 et 10.000.000 francs.	10.000.001 et 50.000.000 francs.	Au delà de 50.000.000 francs.
p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.	p. 100 fr. c.
Ligne directe descendante au 1 ^{er} degré.....	2 »	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »
Ligne directe descendante au 2 ^e degré.....	2 50	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50
Ligne directe descendante au delà du 2 ^e degré.....	3 »	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »	13 »
Ligne directe ascendante au 1 ^{er} degré.....	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50	13 50
Ligne directe ascendante au 2 ^e degré.....	4 »	5 »	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »	13 »	14 »
Ligne directe ascendante au delà du 2 ^e degré.....	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50	13 50	14 50
Entre époux.....	6 »	7 »	8 »	9 »	10 »	11 »	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »
Entre frères et sœurs.....	11 »	12 »	13 »	14 »	15 »	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »
Entre oncles ou tantes et ne- veux ou nièces.....	16 »	17 »	18 »	19 »	20 »	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »
Entre grands-oncles et grand- tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cou- sins germains.....	21 »	22 »	23 »	24 »	25 »	26 »	27 »	28 »	29 »	30 »	31 »
Entre parents au delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes.....	26 »	27 »	28 »	29 »	30 »	31 »	32 »	33 »	34 »	35 »	36 »

Art. 12. — Les taux des droits de mutation antérieurs à la présente loi sont maintenus à l'égard des fractions de parts nettes comprises entre 1 franc et 10.000 francs, si le montant total de la succession ne dépasse pas 25.000 francs.

Art. 13. — Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire aura quatre enfants ou plus vivant au moment de l'ouverture des droits à la succession, les droits à percevoir en vertu de l'article 11 ci-dessus seront diminués de 10 p. 100 pour chaque enfant en sus du troisième, sans que la réduction totale puisse excéder 50 p. 100.

Art. 15. — Pour l'application des tarifs édictés par les articles 10 et 14 qui précèdent, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur tout enfant du défunt ou du donateur mort victime de la guerre dans les conditions fixées par les nos 1, 2 et 3 du premier alinéa de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

Toutefois, le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production du certificat de l'autorité militaire prévu au second alinéa du même article de la loi du 26 décembre 1914.

Art. 16. — Les départements, communes, établissements publics sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, du payement de la taxe successorale établie par l'article 10 ci-dessus.

Les dons et legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique demeurent soumis, en ce qui concerne les droits d'enregistrement, aux tarifs édictés par les lois antérieures.

Art. 17. — A l'expiration du délai de six mois après la cessation des hostilités, le paragraphe 1^{er} de l'article 755 du Code civil sera ainsi modifié :

« *Les parents collatéraux au delà du sixième degré ne succèdent pas*, à l'exception, toutefois, des descendants des frères et sœurs du défunt.

« Toutefois, les parents collatéraux succèdent jusqu'au deuxième degré lorsque le défunt n'était pas capable de tester et n'était pas frappé d'interdiction légale. »

II

LES MESURES CONTRE LES FRAUDES FISCALES

LOI DU 18 AVRIL 1918. — (J. O. 19 avril 1918).

Art. 1^{er}. — Aucun coffre-fort ou compartiment de coffre-fort tenu en location ne pourra être ouvert par qui que ce soit après le décès, soit du locataire ou de l'un des locataires, soit de son conjoint, s'il n'y a pas entre eux séparation de corps, qu'en présence d'un notaire requis à cet effet par tous les ayants droit à la succession ou du notaire désigné par le président du tribunal civil en cas de désaccord et sur la demande de l'un des ayants droit.

Le procès-verbal constatera l'ouverture du coffre-fort et contiendra l'énumération complète et détaillée de tous les titres, sommes, ou objets quelconques qui y seront contenus.

S'il est trouvé des testaments ou autres papiers cachetés ou s'il s'élève des difficultés au cours de l'opération, le notaire procédera conformément aux articles 916, 918, 919, 920, 921 et 922 du Code de procédure civile.

Les procès-verbaux seront exempts de timbre et enregistrés gratis. Mais il ne pourra pas en être délivré expédition ou copie et il ne pourra pas en être fait usage en justice, par acte public ou devant toute autorité constituée, sans que les droits de timbre ou d'enregistrement aient été acquittés.

Ces procès-verbaux seront reçus en brevet toutes les fois qu'ils seront dressés par un notaire autre que celui choisi ou désigné pour régler la succession.

Art. 2. — Les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes seront réputés, à défaut de preuve contraire, et seulement pour la perception des droits, être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre pour une part virile de la succession.

Art. 3. — Toute personne qui, ayant connaissance du décès soit du locataire ou de l'un des locataires, soit du conjoint de ce locataire ou colocataire s'il n'y a pas entre eux séparation de corps, aura ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort sans observer les prescriptions de l'article premier sera *tenue* personnellement *des droits de mutation* par décès et *des pénalités* exigibles en raison des sommes, titres ou objets contenus dans le coffre-fort, sauf son recours contre le redevable de ces droits et pénalités, s'il y a lieu, et sera, en outre, passible d'une amende de 10fr. à 10.000 fr. en principal.

L'héritier, légataire ou donataire sera tenu au paiement de cette amende solidairement avec la personne ou les personnes citées au paragraphe précédent, *s'il omet* dans sa déclaration lesdits titres, sommes ou objets.

Le bailleur du coffre-fort qui aura laissé ouvrir celui-ci hors la présence du notaire sera, s'il avait connaissance du décès,

tenu personnellement de la même obligation et passible également d'une amende de 100 fr. à 10.000 fr. en principal.

La preuve des contraventions pourra être établie par tous les modes de preuve du droit commun, mais l'action de l'administration à l'encontre de toute *autre* personne que les héritiers, donataires ou légataires du défunt, sera prescrite par *cinq* ans à compter de l'ouverture irrégulière du coffre-fort.

Art. 4. — Toute personne ou société qui se livre habituellement à la location des coffres-forts ou des compartiments de coffres-forts, doit :

1° En faire la déclaration au bureau de l'enregistrement de sa résidence, et, s'il y a lieu, à celui de chacune de ses succursales ou agences louant des coffres-forts ;

2° Tenir un *répertoire* alphabétique non sujet au timbre présentant, avec mention des pièces justificatives produites, les noms, prénoms, profession, domicile et résidence réels de tous les *occupants* de coffres-forts et le *numéro* du coffre-fort loué ;

3° Inscrire sur un *registre* ou *carnet* établi sur papier non timbré, avec indication de la date et de l'heure auxquelles elles se présentent, les noms, adresses et qualité de toutes les personnes qui veulent procéder à l'ouverture d'un coffre-fort et exiger que ces personnes apposent leur signature sur ledit registre ou carnet. Lorsque la personne qui voudra ouvrir le coffre-fort n'en sera pas personnellement ni exclusivement locataire, cette signature sera apposée sous une formule certifiant qu'*elle n'a pas connaissance du décès* soit du locataire ou de l'un des colocataires du coffre-fort, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou colocataire ;

4° Représenter et communiquer lesdits répertoires et regis-

tres ou carnets à toutes demandes des agents de l'administration de l'enregistrement.

Dans le délai d'un mois à partir de la promulgation de la présente loi, les assujettis seront tenus de souscrire la déclaration prévue au n° 1 du présent article et d'inscrire sur leur répertoire les locations de coffres-forts actuellement en cours.

Art. 5. — Toute infraction aux dispositions de l'article 4 est punie d'une amende de 100 à 5.000 fr.

L'article 5 de la loi du 17 avril 1906 est applicable, en cas de refus de communication des documents visés à l'article 4 de la présente loi.

Art. 6. — Les dispositions contenues dans les articles 1^{er}, 2 et 3 ci-dessus sont applicables aux plis cachetés et cassettes fermées, remis en dépôt aux banquiers, changeurs, escompteurs, et à toute personne recevant habituellement des plis de même nature.

Lesdites personnes sont soumises aux obligations édictées aux articles 4 et 5.

Les plis et cassettes seront remis et leur contenu inventorié dans les formes et conditions prévues pour les coffres-forts.

Art. 7. — Toute déclaration de mutation par décès, souscrite par les héritiers, donataires et légataires, leurs maris, tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux, sera terminée par une mention ainsi conçue : « ... Le déclarant affirme sincère et vérifiable la présente déclaration ; il affirme en outre, sous les peines édictées par l'article 8 de la présente loi, que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières, françaises ou étrangères, qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt, soit en totalité, soit en partie. »

Lorsque le déclarant affirmera ne savoir ou ne pouvoir signer, le receveur lui donnera lecture de la mention prescrite au paragraphe qui précède, ainsi que de l'article ci-après, et certifiera au pied de la déclaration que cette formalité a été accomplie et que le déclarant a affirmé l'exactitude complète de sa déclaration.

Art. 8. — Celui qui aura formulé frauduleusement les affirmations prescrites par l'article qui précède, sera puni des peines portées à l'article 366 du Code pénal.

Lorsque l'affirmation jugée frauduleuse émanera d'un ou de plusieurs des cohéritiers solidaires, ou que la déclaration aura été souscrite par un mandataire, les autres héritiers solidaires ou le mandant seront passibles des mêmes peines, s'il est établi qu'ils ont eu connaissance de la fraude. et s'ils *n'ont pas complété* la déclaration dans un *délai de six mois*.

Les peines *correctionnelles* édictées par le paragraphe qui précède, se cumulent avec les peines dont les lois fiscales frappent les omissions et les dissimulations.

Les articles 59, 60 et 463 du Code pénal sont applicables au délit spécifié au présent article.

Art. 9. — Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration de l'Enregistrement dans les *trois ans* qui suivront l'affirmation jugée frauduleuse.

Elles seront portées, si l'affirmation est contenue dans une déclaration de succession, devant le tribunal correctionnel du domicile du défunt, et, dans tous les autres cas, devant le tribunal correctionnel, soit du domicile de l'auteur du délit, soit du lieu où le délit a été commis.

Art. 11. — Le délai fixé par les articles 11 de la loi du 18 mai 850, 4 de la loi du 30 janvier 1907, et par la loi du 31 janvier

1914, pour la *prescription de l'action en recouvrement* des droits applicables aux successions non déclarées et des droits exigibles par suite d'omissions de biens dans les déclarations de mutation par décès, est porté de dix à vingt ans.

Il n'est pas dérogé aux dispositions de l'article 26 de la loi du 8 juillet 1852 ni à celle de la loi du 31 janvier 1914 relatives à la prescription exceptionnelle de deux ans.

Sous réserve de l'application desdites dispositions, les prescriptions en cours à la date de la promulgation de la présente loi ne seront acquises aux redevables que *vingt ans* après le jour du décès, pour les successions *non* déclarées, et vingt ans après le jour de l'enseigistrement, s'il s'agit d'une *omission* de biens dans une déclaration faite après décès.

Art. 12. — Par dérogation à l'article 14, n° 2, de la loi du 22 frimaire an VII, le droit de mutation par décès sera liquidé d'après la déclaration *estimative* des parties, en ce qui concerne les créances dont le débiteur se trouvera en état de *faillite* liquidation judiciaire ou de déconfiture au moment de l'ouverture de la succession.

Toute somme recouvrée sur le débiteur de la créance, postérieurement à l'évaluation et en sus de celle-ci, devra faire l'objet d'une *déclaration supplémentaire*. Seront applicables à ces déclarations supplémentaires les principes qui régissent les déclarations de mutation par décès en général, notamment au point de vue des délais, des pénalités de retard et de la prescription, l'exigibilité de l'impôt étant seulement reportée au jour du recouvrement de tout ou partie de la créance héréditaire.

Art. 13. -- L'indication inexacte, dans un acte de donation entre vifs ou dans une déclaration de mutation par décès, du

lien ou du degré de parenté entre le donateur ou le défunt et les donataires, héritiers ou légataires, ainsi que toute indication inexacte du nombre d'enfants du défunt ou de l'héritier, donataire ou légataire, est passible, à titre d'amende, d'un *double droil* en sus de celui qui sera dû à titre supplémentaire.

Les tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux supporteront *personnellement* la peine du double droit en sus lorsqu'ils auront passé une déclaration inexacte.

L'action en recouvrement des droits simples et en sus exigibles s'exercera dans le délai fixé par l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907, modifié par l'article 11 de la présente loi.

Art. 14. — L'article 7 de la loi du 27 février 1912 est complété par la disposition suivante :

« En cas de récidive dans les dix ans d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'*officier public* ou ministériel, convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu *complice* de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt sera frappé de destitution, sans préjudice des peines portées à l'article 366 du Code pénal, en cas de complicité du délit spécifié en l'article 8 de la présente loi. »

Art. 15. — Dans tous les cas où l'administration de l'enregistrement est autorisée par les lois en vigueur à requérir une expertise, son action est prescrite par deux ans à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, quel que soit l'objet de l'expertise.

Toutefois, il n'est pas dérogé à l'article 8, paragraphe 4, de la loi du 28 février 1872, relative à l'expertise des fonds de commerce ou des clientèles.

Art. 17. — Sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des

droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les *revenus moins de six mois avant son décès* et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession.

Toutefois, les héritiers, donataires ou légataires qui se prévaudront d'un don manuel desdits titres et valeurs à eux consenti par le défunt ne seront pas tenus au paiement de l'impôt de mutation par décès s'ils acquittent sur le montant de ces titres ou valeurs le *droit de donation* entre vifs d'après une déclaration passée au bureau du domicile du défunt.

Lorsque cette déclaration n'aura pas été souscrite dans les délais fixés par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, l'héritier, donataire ou légataire pourra encore acquitter le droit de donation entre vifs au plus tard dans les *trois mois* à partir d'une *mise en demeure* par lettre recommandée de l'Administration avec accusé de réception. Mais il devra, dans ce cas, donner, en outre de ce droit, les *intérêts* au taux légal calculés à compter de l'expiration des délais fixés pour le paiement des droits de mutation par décès.

Paris, le 10 décembre 1918.

Vu :

Le Président de la Thèse,
Fernand FAURE. ;

Vu :

Le Doyen,
F. LARNAUDE.

Vu et permis d'imprimer :
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris
L. POINCARÉ.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
BIBLIOGRAPHIE	VII
INTRODUCTION.	1

PREMIÈRE PARTIE

CHAPITRE PREMIER. — Comparaison de l'impôt proportionnel et de l'impôt progressif en matière de succession	5
---	---

CHAPITRE II. — Application de l'impôt proportionnel. Loi du 22 frimaire an VII et les lois postérieures jusqu'à la fin du XIX^e siècle	29
---	----

1 ^{re} SECTION. — Les droits de succession d'après la loi du 22 frimaire an VII. Caractères généraux de cette législation	29
--	----

2 ^e SECTION. — La législation fiscale des mutations par décès depuis la loi du 22 frimaire an VII jusqu'à la fin du XIX ^e siècle	40
--	----

CHAPITRE III. — Application de l'impôt progressif. Sa création par la loi du 25 février 1901 et son extension par les lois ultérieures (30 mars 1902 — 8 avril 1910 — 31 décembre 1917).	49
---	----

	Pages
1 ^{re} SECTION. — L'institution de l'impôt progressif par la loi du 25 février 1901 et les lois complémentaires du 30 mars 1902 et du 8 avril 1910. Caractères généraux de cette législation nouvelle	49
2 ^e SECTION. — Les réformes nécessitées par la guerre : Majoration de l'impôt progressif et institution de la taxe successorale (loi du 31 décembre 1917)	66
§ 1 ^{er} . — Les diverses méthodes proposées pour retirer des successions de nouvelles ressources fiscales.	67
Propositions tendant à frapper d'une confiscation au profit de l'Etat les successions laissées par des familles sans enfants ou n'ayant qu'un petit nombre d'enfants. . .	81
§ 2 ^e . — Historique de la loi du 31 décembre 1917. . .	89
I. — Œuvre de la Commission de législation fiscale de la Chambre	89
II. — Œuvre de la Commission de législation fiscale du Sénat.	103
III. — Vote définitif par les Chambres.	112
 CHAPITRE IV. — L'impôt progressif sur les successions à l'étranger	 117
La législation fiscale de certains pays alliés.	117
§ 1 ^{er} . — L'impôt des mutations par décès dans les pays anglo-saxons	117
§ 2 ^e . — L'impôt des mutations par décès en Italie . .	123

DEUXIÈME PARTIE

	Pages
Les sanctions établies par le législateur pour assurer le recouvrement de l'impôt progressif	126
 CHAPITRE PREMIER. — Les modes de preuve de la fraude dont dispose l'Administration de l'Enregistrement avec indication des armes qui lui ont été fournies par la loi du 22 frimaire an VII et par les lois postérieures, notamment celle du 25 février 1901, complétée à son tour par diverses lois qui s'échelonnent de 1902 à 1910.	
	132
1 ^{re} SECTION. — L'application du droit commun en vue de réprimer les fraudes successorales . .	132
2 ^e SECTION. — Procédés spéciaux d'investigation dont dispose le Fisc (loi du 25 février 1901, et mesures complémentaires jusqu'à la guerre de 1914)	143
§ 1 ^{er} . — Répertoire général	143
§ 2 ^e . — Système des renvois	144
§ 3 ^e . — Mesures spéciales prises par la loi du 25 février 1901 complétées par les lois de 1902-1907 .	146
§ 4 ^e . — La législation spéciale des comptes-joints (loi du 31 mars 1903)	155
§ 5 ^e . — Aggravation des pénalités contre les fraudes — loi du 8 avril 1910 (suspicion à l'égard des titres au porteur).	158

	Pages
§ 6 ^e . — Surveillance des coffres-forts,	164
§ 7 ^e . — Accords internationaux pour combattre la fraude dans les déclarations de succession	166
§ 8 ^e . — Caractère de l'évolution de la législation fiscale sur le contrôle des déclarations de succession	170
 CHAPITRE II. — La répression des fraudes fiscales depuis la guerre de 1914. Les mesures prises par la loi du 31 décembre 1917 et par celle du 18 avril 1918	
1 ^{re} SECTION. — Inventaire, après décès, des coffres-forts en location	186
2 ^e SECTION. — Obligation par les héritiers d'affirmer sin- cères et véritables les déclarations de mutations par décès.	197
3 ^e SECTION. — Sanction des indications erronées du lien de parenté ou du nombre des enfants dans les déclarations de successions. .	205
4 ^e SECTION. — Augmentation du délai de prescription des droits dûs au Trésor en matière de mutation par décès	208
5 ^e SECTION. — Présomption de propriété du défunt sur les titres remis par lui à ses héritiers, légataires ou donataires, moins de six mois avant son décès	215
6 ^e SECTION. — Régime applicable au recouvrement opéré sur des créances douteuses	221

TABLE DES MATIÈRES

255

Pages

7 ^e SECTION. — Sanction contre les officiers ministériels complices de fraudes destinées à éluder le paiement de l'impôt.	223
CONCLUSION	227
TEXTES LÉGISLATIFS	237

